

LA
NOTION DE PRODUCTEUR
DANS LE
RÉGIME DE LA TAXE
A LA PRODUCTION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 22 janvier 1941, à 14 heures

PAR

Eugène HÜE

JURY...

*Président : M. Joseph BARTHÉLEMY, professeur à la
Faculté de droit de Paris.*
*Suffragants { MM. LHOMME, professeur à la Faculté de
droit de Lille.
MARCHAL, professeur à la Faculté de
droit de Nancy.*

LIBRAIRIE DU RECUEIL SIREY

(Société Anonyme)

22, rue Soufflot - PARIS (5^e)

1941

NOTION DE PRODUCTEUR
RÈGIME DE LA TAXE
A LA PRODUCTION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions émises dans les thèses, ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LA
NOTION DE PRODUCTEUR
DANS LE
RÉGIME DE LA TAXE
A LA PRODUCTION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 22 janvier 1941, à 14 heures

PAR

Eugène HÜE

JURY... { *Président* : M. Joseph BARTHÉLEMY, professeur à la
Faculté de droit de Paris.
Suffragants { MM. LHOMME, professeur à la Faculté de
droit de Lille.
MARCHAL, professeur à la Faculté de
droit de Nancy.

LIBRAIRIE DU RECUEIL SIREY

(Société Anonyme)

22, rue Soufflot — PARIS (5^e)

1941

UNIVERSITEIT DE PARIS - FACULTÉ DE DROIT

LA
NOTION DE PRODUCTEUR
DANS LE
RÉGIME DE LA TAXE
A LA PRODUCTION



PROFESSEUR : M. L. DE LAUNAY, professeur de droit
FACULTÉ DE DROIT - PARIS
M. L. DE LAUNAY, professeur de droit
FACULTÉ DE DROIT - PARIS
M. L. DE LAUNAY, professeur de droit
FACULTÉ DE DROIT - PARIS

IMPRIMERIE DE LA FACULTÉ DE DROIT

15 rue de la Harpe - PARIS IV

LA NOTION DE PRODUCTEUR DANS LE RÉGIME DE LA TAXE À LA PRODUCTION

La loi de Finances du 31 décembre 1936 contient une nouveauté fiscale dont l'importance est considérable pour les industriels et commerçants : c'est la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires et son remplacement par la taxe à la production. Alors que la taxe sur le chiffre d'affaires était perçue aux divers stades de la production et de la circulation des marchandises, la taxe à la production ne sera exigée qu'une seule fois, lors de la fabrication ou de la production des marchandises. Selon, en effet, que les industriels ou commerçants seront considérés comme « producteurs » ou comme « non producteurs » au sens fiscal du terme, ils seront ou non assujettis au paiement de la taxe et aux diverses obligations qu'elle entraîne. Aussi nous a-t-il paru intéressant de faire porter le sujet de cette étude sur la notion de « producteur » dans le régime de la taxe à la production puisque c'est cette qualité qui commande l'application ou la non-application de cette taxe.

INTRODUCTION

Avant d'entreprendre l'étude de la notion de « producteur » il est nécessaire d'examiner l'économie générale du régime de la taxe à la production.

La taxe à la production instituée par la loi du 31 décembre 1936 n'est pas à proprement parler une nouveauté; la véritable innovation de la loi du 31 décembre 1936 consiste dans la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires et dans la généralisation d'un système de taxe à la production existant déjà pour un certain nombre de produits tel que le charbon, les produits de parfumerie, le thé et le café.

La taxe sur le chiffre d'affaires qui, à première vue, paraissait un impôt d'une grande simplicité, était vivement critiquée. On lui reprochait de peser lourdement sur le petit commerce et de favoriser les industries intégrées, de multiplier les contacts entre le fisc et les redevables, d'être un obstacle aux exportations; et il est très certain que la taxe sur le chiffre d'affaires « formule 1936 » ne rappelait plus que de fort loin l'impôt simple et clair de la loi de 1920, la coexistence de la taxe de droit commun et de multiples taxes de remplacement de taux différents ayant introduit dans l'assiette, la perception, et le contrôle de la taxe de très sérieuses complications.

Aussi le gouvernement de Front populaire, soucieux de tenir les promesses faites depuis longtemps aux électeurs, supprima purement et simplement l'ancienne taxe et institua un système de taxe à la production.

Le but recherché par le législateur était de simplifier pour les assujettis leurs obligations fiscales puisqu'il s'agira d'une taxe unique et pour l'administration son contrôle

puisque'il portera sur un nombre plus restreint de redevables, de supprimer la servitude des petits commerçants puisque, pour eux, la taxe à la production ne jouera plus et certaines inégalités résultant du fait que la taxe sur le chiffre d'affaires provoquait des concentrations artificielles dans certaines branches de l'industrie et enfin de rétablir l'égalité entre le commerce français et le commerce étranger puisque les exportations seront totalement exonérées de taxe.

Il avait le choix entre plusieurs systèmes en établissant soit une taxe unique sur la matière première, soit une taxe perçue sur la plus-value acquise par les produits fabriqués à chaque stade de la production, soit une taxe unique à tarif unique sur le produit industriel fini, c'est le dernier système qu'il adopte en laissant subsister toutefois quelques-unes des anciennes taxes uniques et en instituant une taxe sur les services.

Principe : La taxe à la production frappe non plus l'opération commerciale de vente, mais l'opération de production; elle est en principe perçue sur le produit industriel fini; elle est donc caractérisée par ce fait que sa perception est souvent différée au lieu d'être toujours faite lors de chaque vente.

Mécanisme : L'idée directrice de la réforme est la suppression de la multiplicité des impositions à 2 % et la perception d'une taxe unique, c'est cette idée directrice qui explique le mécanisme de la nouvelle taxe.

Cette taxe sera perçue non pas au stade de la dernière vente au consommateur puisqu'il fallait avant tout libérer de toute sujétion fiscale la masse des commerçants détaillants, ni au stade de la production de la matière première puisque'une même matière peut se prêter aux usages les plus divers et être convertie en articles très différents, mais au dernier stade de la transformation du produit.

Le domaine économique comporte deux circuits : le cir-

cuit de la production qui comprend toutes les personnes effectuant des opérations industrielles et le circuit de la répartition qui englobe tous les commerçants grossistes et détaillants. Le circuit de la répartition est libre, mais c'est dans le circuit de la production que jouera la taxe à la production. Ce circuit de la production est semblable à une chaîne, du premier maillon jusqu'à l'avant-dernier inclus tous les produits circulent en franchise, en « suspension » de taxe, ce n'est qu'au dernier maillon que la taxe est due, c'est-à-dire au moment où le produit quitte le domaine industriel pour entrer dans le domaine du commerce.

Ce sont toutes les personnes qui se trouveront incluses dans le circuit de la production qui seront considérées comme « producteurs » au regard de l'application de la taxe à la production et, pour qu'à l'intérieur de ce circuit les produits circulent entre producteurs sans perception de taxe, la loi a institué un régime de suspension de taxe qui a d'abord consisté dans des attestations visées par le service des contributions indirectes et que les producteurs se délivraient entre eux et qui est constitué actuellement par l'inscription au répertoire des producteurs, le fait pour un producteur d'être inscrit sur ce répertoire lui permet de recevoir des produits en suspension de taxe.

La notion de producteur forme donc la base du régime de la taxe à la production puisqu'en effet selon que l'on est considéré comme producteur ou non, on est ou non assujéti aux obligations prescrites par la loi du 31 décembre 1936; aussi est-il nécessaire de préciser ce qu'il faut entendre par « producteur » aux termes de cette loi, le premier chapitre de cette étude portera donc sur la notion fiscale de producteur. Mais parmi ces producteurs tous ne sont pas soumis au paiement de cette taxe puisqu'il leur est possible d'effectuer certaines opérations en suspension de taxe; quelle est l'opération imposable ou plutôt quels sont les producteurs redevables? tel sera le sujet de notre second chapitre. Enfin l'assiette de l'opération imposable est diffé-

rente selon la qualité du producteur redevable, selon qu'il s'agit d'un producteur grossiste, d'un producteur détaillant, d'un producteur négociant ou d'un producteur ayant des filiales de vente, aussi notre dernier chapitre comportera l'étude de la notion de producteur au regard de l'assiette de la taxe à la production.

CHAPITRE PREMIER

LES PRODUCTEURS FISCAUX

Dans l'étude rapide du mécanisme de la taxe à la production nous avons constaté que c'est la notion de « producteur fiscal » qui constitue la charnière de ce mécanisme ; c'est elle, en effet, qui commande l'application de la taxe. Selon que les industriels ou commerçants sont considérés ou non comme « producteurs fiscaux » ils tombent ou non sous le coup de la loi. Aussi c'est cette notion qui va faire l'objet de l'étude de ce premier chapitre.

Nous employons à dessein ce terme de « producteur fiscal », car nous constaterons au cours de cette étude que la notion fiscale du terme est souvent très différente de sa notion courante. Ce mot de producteur est à lui seul la source de regrettables erreurs, car si, couramment, il évoque seulement les opérations d'un industriel ou d'un transformateur, fiscalement parlant il a un champ d'application beaucoup plus large. Le législateur s'est d'ailleurs rendu compte de ces difficultés et nous assistons depuis la mise en application de cette taxe à une évolution dans le sens du rapprochement de la notion fiscale du terme avec sa notion courante. C'est à l'étude de cette évolution que nous allons procéder, car c'est elle qui va nous permettre de préciser avec exactitude ce qu'il faut entendre par « producteur fiscal ».

Trois stades ont été franchis depuis le vote de la loi. Ce sont eux qui vont constituer les trois sections de ce chapitre.

Premier stade : du 1^{er} février 1937 au décret-loi du 24 mai 1938, au cours duquel on rencontre des producteurs techniques qui ne sont pas producteurs fiscaux et des commerçants auxquels on impose la qualité de producteur fiscal.

Deuxième stade : du décret-loi du 24 mai 1938 au décret-loi du 12 novembre 1938 au cours duquel la qualité de producteur fiscal n'est plus imposée aux commerçants.

Troisième stade : décret-loi du 12 novembre 1938 au cours duquel, d'une manière générale, tous les producteurs techniques seront considérés comme producteurs fiscaux.

Section 1

Définition du producteur fiscal d'après la loi du 31 décembre 1936 et le décret d'application du 27 janvier 1937.

Nous allons examiner dans cette section quels étaient ceux qui devaient ou pouvaient être considérés comme « producteurs fiscaux » dès la mise en application de la loi du 31 décembre 1936 et nous allons constater le sens très étendu que cette loi donne au mot producteur.

La définition du « producteur fiscal » est donnée par :

— L'article 3-4^o et 6^o de la loi du 31 décembre 1936;

— L'article 1^{er}-1^o et 2^o du décret du 7 janvier 1937;

— Les articles 6 et 7 du décret de codification du 29 avril 1937.

De ces textes nous constatons que la notion fiscale du terme « producteur » dépasse de beaucoup sa notion courante et nous pouvons distinguer trois grandes catégories de producteurs fiscaux :

— Les fabricants faisant annuellement plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires;

— Les commerçants en même temps fabricants lorsque

le montant annuel de leurs ventes de produits par eux fabriqués dépasse 300.000 francs;

— Les commerçants ayant pris volontairement la position de producteurs.

Ces trois catégories de producteurs fiscaux feront l'objet de trois paragraphes distincts.

1. Les fabricants faisant annuellement plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires.

Deux conditions sont ici nécessaires pour être considéré comme producteur au sens fiscal du terme : il faut faire annuellement plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires et il faut être fabricant.

a) Il faut faire annuellement plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires.

Il existe, en effet, un régime spécial pour les fabricants dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 300.000 fr. Ceux-ci, dénommés petits producteurs, soumis à une taxe de 2 %, sont en dehors du régime proprement dit de la taxe à la production. Ils ne peuvent donc bénéficier de la suspension de taxe et ne sont pas considérés comme producteurs fiscaux. En conséquence, le montant du chiffre d'affaires annuel a son importance dans le régime de la taxe à la production. Nous allons examiner comment il est fixé et comment il est révisé.

1. Fixation du chiffre limite de 300.000 francs.

Pour déterminer si le montant des ventes est ou non supérieur à 300.000 francs il ne faut tenir compte ni des affaires soumises à une des taxes uniques maintenues ou fusionnées, puisque les redevables de cette taxe ne peuvent être regardés comme ayant la qualité de producteur au regard de la taxe à la production, ni des affaires provenant de produits exonérés. Par contre, doit être retenue, en plus du

prix des objets fabriqués susceptibles d'être soumis à la taxe à la production au moment de la vente, la valeur de vente des objets taxables de sa fabrication qu'un producteur se livre à lui-même : c'est ainsi que, lorsqu'un filateur fabrique lui-même tout ou partie du matériel de filature utilisé par lui pour sa fabrication de fils, le matériel produit dans ces conditions doit entrer en ligne de compte pour la fixation du chiffre limite de 300.000 francs qui détermine l'exigibilité de la taxe à la production.

Par ailleurs, lorsqu'une personne exploite plusieurs établissements de production distincts les uns des autres, elle est regardée pour la fixation du chiffre limite comme si elle n'exploitait qu'un seul établissement; en effet, les dispositions régissant les nouvelles taxes fixées par la loi du 31 décembre 1936 visent non pas l'établissement mais la personne même du producteur ou du commerçant.

Pour établir si la limite des 300.000 francs est ou non dépassée, il faut tenir compte du montant annuel des ventes d'objets fabriqués, c'est-à-dire du montant total des prix des ventes, c'est ainsi que, si dans ces prix sont inclus les frais de transport, ce qui est le cas pour les ventes franco, ces frais constituent un élément servant à la détermination du chiffre limite envisagé, mais si, par contre, les ventes sont faites « marchandises prises à l'usine » il y a lieu de ne retenir pour le calcul du chiffre de 300.000 francs que le seul prix des marchandises vendues. D'autre part, c'est le montant effectif des ventes d'objets fabriqués qu'il faut prendre en considération et non le montant retenu pour la taxation après, par exemple, application de la réfaction de 30 % lors de vente au détail.

2. Révision de la situation des producteurs fiscaux.

Au début de la mise en application du régime de la taxe à la production, le fabricant, pour apprécier s'il était producteur fiscal ou non, devait se baser sur le montant de ses

ventes de l'année précédente. Une fois déterminée sa position fiscale au regard de la taxe à la production, il ne pouvait la modifier en cours d'année, la révision n'était possible qu'en fin d'année.

C'est ainsi que le fabricant producteur fiscal dont le chiffre d'affaires annuel est tombé au-dessous de 300.000 frs peut obtenir, mais seulement en fin d'année, son changement de position fiscale et devenir petit producteur taxable à 2 %. Il doit pour cela en faire la demande dans le délai prévu, c'est-à-dire avant le 15 janvier de l'année nouvelle et déclarer son stock de marchandises reçues en suspension de taxe (valeur d'achat) sur lequel il acquittera la taxe à la production.

Par contre, le fabricant assujetti au régime des petits producteurs dont le chiffre d'affaires annuel a dépassé 300.000 francs doit obligatoirement prendre pour l'année nouvelle la position de producteur fiscal; il doit déclarer son stock de matières premières (valeur d'achat) et de produits transformés ou en cours de transformation (prix de revient), stock sur lequel ristourne lui sera faite de la taxe à la production.

Quant au fabricant qui s'installe en cours d'année, il doit indiquer dans la déclaration d'existence qu'il lui faut souscrire auprès de la recette des contributions indirectes le régime dans lequel il estime devoir être rangé : régime des producteurs fiscaux ou régime des petits producteurs. Le classement adopté pourra être révisé dans les conditions prévues pour le fabricant changeant de catégorie soit à la demande de l'intéressé, soit, sur l'initiative de l'Administration, après trois mois plein d'exploitation sans que cette révision puisse avoir effet rétroactif ni porter effet au delà du 31 décembre de l'année au cours de laquelle est venu à expiration le délai de trois mois prévu ci-dessus.

Cette première condition : nécessité de faire annuellement un chiffre de vente d'objets fabriqués supérieur à 300.000 francs fait apparaître une première dissociation

entre le producteur fiscal et le producteur technique. D'après les dispositions de la loi du 31 décembre 1936 il existe des personnes qui sont producteurs techniques en ce sens qu'elles fabriquent effectivement, mais qui pourtant ne sont pas producteurs fiscaux parce que le montant annuel de leurs ventes d'objets fabriqués ne dépasse pas 300.000 francs.

b) Il faut être fabricant; telle est la deuxième condition pour être considéré comme producteur fiscal.

Le mot « fabricant » ne doit pas être pris ici *stricto sensu*, mais dans un sens large par opposition au commerçant pur, à celui qui revend en l'état. Le fabricant ici considéré sera celui qui revend soit des produits qu'il a transformés, soit des produits qu'il a fait transformer, soit des produits auxquels il a donné la présentation commerciale définitive, soit des produits d'achat sur lesquels il a apposé son nom ou sa marque.

Quatre sortes d'opérations confèrent donc à celui qui les exécute la qualité de producteur fiscal, ce sont : la fabrication, le conditionnement, l'action de faire fabriquer ou conditionner par des tiers, la vente sous un nom ou sous une marque. On assiste ici à une extension progressive du sens du mot « producteur ».

1. *Fabrication.*

Est producteur celui qui fabrique le produit, le façonne, ou le transforme à titre de confectionneur ou d'entrepreneur de manufacture. Il y a ici assimilation complète entre la notion fiscale de producteur et sa notion courante. Cette première définition du producteur n'est susceptible de donner lieu à aucune difficulté, d'autant plus que l'Administration, dans une circulaire ministérielle du 1^{er} février 1937, en est venue préciser le sens.

« Fabriquer ou produire, cela signifie créer un produit

« soit qu'on l'extrait du sol ou d'éléments dans lesquels il se
« trouve incorporé, soit qu'on le constitue avec des éléments divers. Fabriquent donc le fabricant d'huiles, de
« pâtes alimentaires, de chocolats, l'exploitant de mines ou
« de carrières, le constructeur d'automobiles, etc...

« Façonner cela veut dire adapter un produit, lui faire
« subir un travail, une préparation en vue de l'emploi
« auquel il sera destiné ultérieurement.

« Mais le façonnier n'a la qualité de producteur fiscal que
« si le produit auquel il applique son travail lui appartient.
« C'est ainsi qu'un chimiste travaillant à domicile pour le
« compte d'un fabricant de spécialités pharmaceutiques ou
« d'un fabricant de parfumerie, un teinturier travaillant
« pour le compte d'un industriel ou d'un négociant, même
« fournissant la teinture n'ont pas la qualité de producteur.
« Ledit teinturier aurait, au contraire, cette qualité si le
« tissu qu'il teint était sa propriété. Il est à remarquer
« toutefois que tout façonnier pourra être admis à prendre
« la position de producteur s'il y a intérêt pour profiter
« de la suspension des droits sur les matières premières
« qu'il utilise.

« Transformer enfin s'entend de tout travail consistant à
« apporter à un produit donné des modifications de forme
« ou de composition, par traitement physique ou chimique,
« par opérations manuelles ou mécaniques, qu'il y ait ou
« non une ou plusieurs matières premières se retrouvant ou
« non dans le produit fini.

« Ainsi est un transformateur celui qui, avec une voiture
« usagée carrossée pour le transport des personnes, utilisant
« le même moteur et le même châssis, construit une camionnette.

« Manufacturer : l'article 3 du décret du 27 janvier 1937
« précité vise spécialement au nombre des producteurs les
« confectionneurs ou entrepreneurs de manufacture. Par
« cette dernière expression, il faut entendre : « l'ensemble
« des opérations par lesquelles une personne se propose de

« transformer, façonner, modifier des matières premières
« pour les approprier aux besoins des consommateurs »
« (Lyon-Caen et Renault). Il convient de noter que dans
« l'entreprise manufacturière le travail s'applique à des
« choses mobilières et c'est par là qu'elle se différencie de
« l'entreprise de travaux. »

2. *Conditionnement.*

Est producteur celui qui, au moyen de façons ou de transformations, donne au produit la présentation commerciale sous laquelle il sera livré au consommateur pour être utilisé ou consommé par ce dernier.

Le fait de conditionner des produits ouvrés pourra dans certains cas être attributif de la qualité de producteur fiscal.

Pour l'interprétation à donner à la définition de la « présentation commerciale » il convient de distinguer entre le conditionnement industriel et l'acte purement commercial qui consiste à livrer des marchandises selon la demande de l'acheteur. Seul le conditionnement industriel est susceptible de conférer la qualité de producteur fiscal. Encore convient-il de rechercher si l'intermédiaire, effectuant la présentation commerciale, s'est de ce chef substitué à ce dernier. L'affirmative sera de règle lorsque les opérations de présentation seront exécutées dans les usines ou magasins du fabricant, car elles apparaissent alors très nettement comme constituant la dernière phase de la production. En dehors de ces cas il y a lieu de tenir compte des usages commerciaux.

C'est ainsi que doit être classé comme producteur le négociant qui achète à l'usine des savons se présentant sous formes de barres, masses ou pâtes, les transforme en pains de savons, tablettes, tables et procède à leur habillage pour les rendre tels qu'on a coutume de les trouver dans le commerce ; le marchand d'huile qui place ses produits dans des

réipients différents de ceux couramment employés dans le commerce ; le négociant qui fixe les boutons par lui achetés en vrac sur des morceaux de carton ou d'étoffe de façon que les ensembles réalisés présentent un caractère original.

Au contraire, restent en dehors de la catégorie des producteurs, les commerçants se livrant à des opérations sur des produits finis qui n'ajoutent rien à la valeur de ces derniers : par exemple les négociants recevant des huiles végétales en fût, les décantant et les présentant aux consommateurs en bouteilles.

Comme il est facile de le constater, il s'agit la plupart du temps de solutions d'espèce à propos desquelles les interprétations les plus diverses peuvent être données. Et l'on assiste alors à ce spectacle étonnant où certains commerçants ne peuvent arriver à savoir s'ils sont producteurs fiscaux ou non puisque le ministre des Finances à qui la question a été posée ne peut leur répondre avec exactitude et où une liberté complète d'appréciation est laissée aux services locaux des Contributions indirectes, de nombreuses réponses ministérielles en témoignent.

Et pourtant la question est d'importance puisque, suivant qu'ils seront considérés ou non comme producteurs, ces commerçants auront ou n'auront pas à acquitter la taxe à la production qui est actuellement au taux de 9 %. Aussi ne s'étonnera-t-on pas que certains redevables en viennent à regretter la taxe sur le chiffre d'affaires qui soulevait plus rarement des difficultés sur des cas d'espèces.

L'Administration est cependant arrivée petit à petit à préciser son point de vue sur la notion de « présentation commerciale » et a fixé comme principe qu'il n'y a pas de présentation commerciale lorsque les conditions suivantes se trouvent remplies :

— le commerçant, ne faisant subir au produit aucune transformation, se borne à le subdiviser, à le morceler de manière à offrir à sa clientèle des quantités correspondant à ses besoins ;

— ces manipulations ne nécessitent ni un outillage industriel important, ni un personnel nombreux et spécialisé;

— la marchandise est placée dans des emballages ou conditionnements normaux étant entendu que cette mise sous emballage ou conditionnement n'est généralement pas effectuée suivant les usages du commerce par le fabricant lui-même;

— le produit est revendu sous sa désignation exacte (savon noir, huile d'olive) sans adjonction à celle-ci d'un terme quelconque (non commercial, marque de fantaisie) susceptible de la qualifier.

3. *L'action de faire fabriquer ou conditionner par un tiers.*

Est producteur fiscal celui qui fait effectuer par des tiers sur des marchandises lui appartenant des opérations de fabrication ou de conditionnement.

C'est ainsi que les marchands de tissus qui achètent des étoffes écruës et les font ensuite apprêter, teindre, imprimer ou transformer en vêtements sont considérés comme producteurs fiscaux.

On assiste ici à un commencement de dissociation entre le producteur industriel et le producteur fiscal. Cependant, ce producteur fiscal ne peut pas être assimilé à un commerçant pur, il ne revend pas en l'état les marchandises qu'il a achetées, il les revend transformées. D'ailleurs cette disposition est nécessaire puisque la taxe doit porter sur le produit fini et non sur le produit semi-ouvré, ce qui serait contraire à l'esprit de la loi et tout à fait préjudiciable aux intérêts du Trésor.

L'Administration est allée assez loin dans l'interprétation de cette disposition. En application du principe que sont producteurs fiscaux les personnes ou sociétés qui font effectuer par des tiers les opérations de production, elle estime que le commerçant simple revendeur qui prend les

mesures de son client et les communique à un tiers (artisan ou fabricant) auquel il confie le soin de confectionner le vêtement commandé par ce client fait acte de producteur ; toutefois il en est différemment dans le cas où la commande comporte la simple indication d'une référence désignant l'article dont l'acheteur a besoin, en effet, dans ce dernier cas, il apparaît très nettement que le commerçant ne fait pas fabriquer pour son compte, car il n'intervient directement ou indirectement en rien dans la fabrication de l'article, lequel est, d'une manière générale, fabriqué en série suivant les conceptions propres du fabricant.

4. *Vente sous un nom ou sous une marque.*

Est producteur fiscal celui qui vend sous son nom ou sous sa marque.

Ici, il ne s'agit plus du producteur au sens technique du terme puisqu'il n'y a aucune opération industrielle de fabrication ou de transformation, mais il ne s'agit pas encore d'un commerçant pur et simple puisqu'il n'y a pas eu véritablement revente en l'état, le vendeur ajoute à son produit un élément nouveau, incorporel peut-être, mais qui lui confère une valeur plus grande, à savoir son nom ou sa marque.

Le législateur a estimé en effet que le propriétaire de la marque bien qu'il ne soit qu'un simple commerçant revendant en l'état des produits achetés par lui tout confectionnés, se présente à la clientèle, du fait de la marque personnelle qu'il imprime à ses produits, comme le véritable fabricant de ceux-ci. Il estime que cette vente sous marque a normalement pour effet de conférer une valeur commerciale supplémentaire à l'objet, de lui donner aux yeux du public des qualités particulières qui le font rechercher de préférence aux produits courants similaires. Aussi a-t-il jugé nécessaire de transférer la qualité de producteur fiscal du fabricant de produit fini au vendeur sous marque de ce

même produit, de même qu'il a transporté cette qualité de fabricant de produit fini à l'opérateur qui, par de simples habillages ou conditionnements, se borne à donner au produit sa présentation commerciale.

Il y a lieu de préciser ce que la loi vise par le vocable « nom » ou « marque », nous constaterons que l'adjonction d'un nom ou d'une marque au produit revendu en l'état n'est pas dans tous les cas attributive de la qualité de producteur fiscal et que certaines conditions doivent être remplies.

Au début de la mise en application du régime de la taxe à la production, l'Administration a précisé qu'il convenait, pour l'application de cette disposition, de se référer aux principes admis sous le régime antérieur existant pour l'application des taxes uniques propres à certains produits, à savoir : produits d'alimentation et de parfumerie. Pour que la vente sous marque soit attributive de la qualité fiscale de producteur, il fallait la réunion des trois conditions suivantes :

a) Ce n'était pas le nom patronymique qu'il convenait de considérer, mais le nom commercial; la marque doit s'entendre d'un élément incorporel ayant une valeur appréciable en argent comme tous les autres éléments du fonds de commerce;

b) La marque doit laisser dans l'ombre le véritable fabricant du produit, car s'il est indiqué, directement ou indirectement, que l'objet est fabriqué par une personne autre que le propriétaire de la marque, le public n'aura pas de raison spéciale d'acheter cet objet plutôt qu'un article de même nature vendu sans marque;

c) Il faut enfin que la marque confère par elle-même au produit une valeur supplémentaire, cette valeur supplémentaire étant déterminée en comparant le prix de vente à l'établissement de production avec le prix de vente dans les établissements qui apposent leur marque particulière.

Mais de nombreux inconvénients se sont révélés dès la mise en pratique de ces trois conditions. C'est ainsi par exemple qu'il est fréquent que de grandes entreprises spécialisées dans le commerce des vêtements, d'articles de sport ou de meubles qu'elles ne fabriquent pas et qu'elles vendent sous leur seule raison sociale s'identifiant avec leur nom, parviennent, grâce à la publicité ou tout autre procédé à les faire apprécier dans une clientèle qui attribue à ces objets une véritable originalité ou une qualité supérieure; c'est ainsi que l'apposition en même temps que de la marque, de la mention du fabricant effectif peut fort bien ne pas détromper le public qui peut croire que le nom indiqué du fabricant est celui d'un artisan ou d'un artiste attaché à la maison ou celui du lieu de fabrication ou même que le revendeur s'est assuré un monopole d'achat de tous les produits d'un producteur; c'est ainsi encore que la comparaison entre les prix des articles vendus sous marque et ceux des articles similaires vendus sans marque par des négociants s'approvisionnant chez les mêmes fabricants peut n'avoir aucune signification, par exemple, lorsque, à raison précisément de la marque, le propriétaire de celle-ci ayant de nombreux débouchés et achetant par suite de grandes quantités, réalise ses achats à des prix sensiblement inférieurs à ceux qui sont consentis aux négociants.

Aussi pour pallier à ces inconvénients et éviter en particulier que ne soit faussé le libre-jeu de la concurrence, la question a été reconsidérée et les deux dernières conditions qui étaient exigées auparavant ont été modifiées. Depuis le 13 novembre 1937 pour que la revente d'un produit sous marque confère la qualité de producteur fiscal, il faut que soient remplies :

a) *Une condition d'ordre psychologique.* — Il faut que le fait de la marque ou du nom apposé sur un produit soit susceptible d'accroître aux yeux du public la valeur commerciale du produit en le présentant comme un

produit ayant une qualité et une originalité propre. C'est ainsi que, même en l'absence de toute apposition de nom ou de marque sur l'objet vendu, sera considéré comme vendeur sous son nom ou sous sa marque celui qui, au moyen d'une publicité intensive, présente tout ou partie des marchandises faisant l'objet de son commerce comme des produits d'une valeur propre et spéciale. A plus forte raison lorsque le nom ou la marque est apposé sur le produit vendu, on doit considérer qu'il y a vente sous un nom ou sous une marque attributive à l'égard du négociant de la qualité du producteur fiscal quand bien même le nom ou la marque du fabricant serait également mentionnée, dès l'instant que c'est le nom ou la marque du vendeur qui confère au produit une valeur particulière aux yeux de l'acheteur.

b) *Une condition purement objective*, à savoir : que la vente sous un nom ou sous une marque ait également accru la valeur commerciale de l'objet. A cet égard, la comparaison entre le prix de vente d'objets similaires de même origine et vendus sur la même place les uns sous marque les autres sans marque ne peut être faite utilement que si les prix d'achat ont été sensiblement les mêmes. En dehors de cette hypothèse, il convient d'établir une comparaison entre les pourcentages de bénéfice brut moyen.

II. Les commerçants en même temps fabricants lorsque le montant annuel de leur vente en produits fabriqués dépasse 300.000 francs.

L'article 3-6° de la loi du 31 décembre 1936 prescrit que : « devront prendre la qualité de producteur pour la totalité de leurs ventes, les commerçants qui seraient imposables pour un montant de vente de produits fabriqués supérieur à 300.000 francs. »

En vertu de cette disposition, toute personne ou société qui, à côté de ses opérations de négoce, vend pour un montant annuel supérieur à 300.000 francs soit des produits qu'elle fabrique ou fait fabriquer, soit des produits auxquels elle a donné la présentation commerciale définitive, soit des produits à son nom ou à sa marque, doit obligatoirement prendre la qualité de producteur fiscal pour la totalité de ses affaires. La conséquence de cette règle est que cette personne ou cette société doit recevoir la totalité de ses marchandises en suspension de taxe et payer elle-même la taxe à la production sur le montant total de ses ventes à des non producteurs, que ces ventes portent sur des produits d'achat ou sur des produits de sa fabrication.

La loi n'a pas admis pour le même redevable une dualité de régime en lui laissant la faculté de recevoir libérés de la taxe les articles qu'il revend en l'état pour ne payer celle-ci que sur les ventes d'objets de sa fabrication. Elle a voulu éviter toute complication et tout risque de fraude. Elle a estimé, en effet, que, s'il en était autrement, il serait facile au fabricant en même temps commerçant de livrer en franchise de la taxe à la production à son magasin de vente des produits qu'il aurait soi-disant achetés pour sa manufacture et que par conséquent il aurait reçus en suspension de taxe.

Nous assistons ici à une dissociation très nette du producteur technique et du producteur fiscal. Alors que d'après le paragraphe précédent est producteur fiscal celui qui vend un produit dans un état différent de celui où il l'a acheté soit qu'il l'ait transformé, soit qu'il lui ait apporté une présentation commerciale quelconque, soit qu'il lui ait conféré son nom ou sa marque et qu'il est en conséquence possible de l'assimiler à un producteur technique; ici, nous voyons un fabricant négociant qui, pour la partie de ses opérations de négoce, est obligé de prendre la position de producteur fiscal au même titre que pour la partie de ses opérations de fabrication. Cette disposition n'a d'ailleurs pas été sans attirer de vives critiques.

La translation de la qualité fiscale de producteur à un stade de plus en plus voisin du consommateur a évidemment pour effet d'augmenter le poids de la taxe à la production puisque celle-ci porte sur un prix de plus en plus élevé au fur et à mesure que le producteur débiteur de l'impôt se rapproche du consommateur. Cette charge ne se fait pas trop sentir lorsque le fabricant négociant obligatoirement producteur fiscal est un détaillant puisqu'il acquittera la taxe sur le montant de ses ventes atténué de 30 %; elle est considérable lorsque le fabricant négociant est un grossiste. Un exemple le fera aisément comprendre. Soit un négociant grossiste non fabricant dont le chiffre d'affaires est de 5.000.000 francs, les marchandises ainsi revendues lui ayant coûté 4.000.000 francs, il aura acquitté la taxe au moment de l'achat et le poids de cette taxe sera $\frac{4.000.000 \times 9}{100}$ soit 360.000 francs; si ce négociant grossiste vient à fabriquer des produits d'une valeur de vente de 500.000 francs il devient producteur fiscal pour le tout, il achète tout en suspension de taxe et acquitte la taxe sur la totalité de ses ventes : ventes en l'état et vente de produits fabriqués, soit 9 % sur 500.000 francs et 9 % sur 5.000.000 fr., il en résulte une surcharge fiscale de 135.000 francs.

Cette aggravation du poids de la taxe a pour conséquence de fausser les conditions normales de la concurrence; les commerçants détaillants s'adressent de préférence pour leur approvisionnement aux commerçants grossistes purs et simples et non plus aux négociants fabricants, car ils éviteront ainsi une charge fiscale supplémentaire; de leur côté les fabricants négociants vont supporter eux-mêmes cette charge fiscale supplémentaire pour ne pas perdre une clientèle habituée.

Cette situation n'a pas échappé à l'Administration. Aussi pour y remédier elle a conseillé aux négociants fabricants obligatoirement producteurs fiscaux, qu'il s'agisse de particuliers ou de sociétés, de créer une filiale chargée des

opérations de fabrication, ils n'auraient plus ainsi la qualité de producteurs fiscaux, seule la filiale aurait cette qualité. Il y aura en quelque sorte dédoublement fictif de la personnalité commerciale du négociant fabricant, il restera commerçant revendeur, non producteur fiscal, pour les marchandises qu'il revend en l'état mais qui lui parviennent grevées de la taxe, il sera considéré comme fabricant producteur fiscal pour ses opérations de fabrication effectuées par sa filiale. Comme le fait remarquer M. Lecerclé dans son ouvrage sur la taxe à la production, les filiales que le fisc pourchasse à tant d'autres égards deviennent ici une planche de salut; mais encore faut-il qu'il soit juridiquement possible de les créer. Une société peut être la filiale d'une société, mais non d'un particulier. L'Administration incite donc le grossiste à créer de toutes pièces, sans aucune utilité économique, uniquement pour pallier à l'insuffisance d'une législation bâclée, une entreprise « à côté », société en nom collectif, à responsabilité limitée ou par actions, dont il aura l'absolu contrôle et qui sera « un autre lui-même »; procédé qui ne sera pas seulement onéreux, mais qui introduira en outre d'inutiles complications dans la gestion commerciale.

III. *Les commerçants ayant pris la position de producteurs.*

La troisième catégorie de producteurs fiscaux est constituée par les personnes ou sociétés qui, normalement, si l'on devait s'en tenir aux principes énumérés ci-dessus, devraient rester en dehors du régime de la taxe à la production, mais auxquelles la loi a laissé la faculté de prendre la position de producteur fiscal.

Il faut, en effet, noter que la qualité de producteur fiscal permet non seulement d'acquérir mais aussi de vendre en suspension de taxe; aussi cette possibilité s'est révélée indispensable à certaines personnes ou sociétés, car, à dé-

faut, on aurait pu craindre la disparition de catégories entières d'opérateurs du commerce ou des superpositions de taxe tout à fait regrettables et contraires à l'esprit même de la loi. Un exemple le fera rapidement comprendre. Soit un commerçant qui ne se livre à aucune opération de fabrication, qui, donc, achète ses marchandises pour les revendre en l'état; ses ventes sont effectuées non pas à destination de consommateurs, mais à destination de fabricants. Normalement, ce commerçant devrait recevoir ses marchandises grevées de la taxe à la production payée par son fournisseur, il devrait donc les revendre à son acheteur fabricant à un prix comprenant le montant de la taxe à la production. Or, cet acheteur, fabricant, aurait lui-même à payer ladite taxe au moment de la vente à la consommation de ses produits fabriqués. L'entremise du commerçant intermédiaire aboutirait donc à une superposition de taxe évidente et il est certain que, pour éviter ce surcroît de charges, les acheteurs fabricants se passeraient d'une telle entremise en s'adressant directement au producteur de la marchandise.

C'est pour obvier à ces conséquences fâcheuses que la loi a autorisé certaines personnes ou sociétés à prendre la position de producteurs fiscaux, mais ce n'est là qu'une simple faculté et non une obligation. Deux questions se posent alors à ce sujet : quelles sont les personnes ou sociétés qui peuvent bénéficier de cette faculté ? Dans quelle mesure ces personnes ou sociétés ont-elles intérêt à revendiquer le bénéfice de cette faculté ?

A. Peuvent bénéficier de cette faculté :

1^o Les personnes ou sociétés ayant exclusivement la qualité de commerçant — c'est-à-dire qui achètent des produits pour les revendre en l'état sans leur faire subir de transformation, ou faire subir de transformation, sans leur donner une présentation commerciale définitive ou sans

leur conférer un nom ou une marque attributif de la qualité de producteur — et revendant soit à des producteurs fiscaux, soit en vue de l'exportation (les affaires d'exportation peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe à la production).

Normalement, ces personnes devraient recevoir les marchandises grevées de la taxe à la production, mais, prenant la position de producteurs fiscaux, elles les recevront en suspension puisque par hypothèse leurs clients seront des producteurs fiscaux; si parmi ces clients certains sont consommateurs, elles acquitteront la taxe sur le prix de vente pratiqué par elles et non sur leur prix d'achat comme cela aurait été si elles n'avaient pas pris la position de producteurs fiscaux. L'on voit alors apparaître la nécessité d'examiner l'intérêt que l'on peut avoir à se classer comme producteurs fiscaux.

2° Les artisans, ainsi que ceux que nous avons appelés les petits producteurs lorsqu'ils vendent à des producteurs fiscaux ou à l'exportation.

Normalement, ils devraient acheter leurs marchandises grevées de la taxe et les revendre soit en acquittant une taxe de 2 % s'il s'agit de petits producteurs, soit en n'acquittant aucune taxe s'il s'agit des artisans (les artisans au sens fiscal du terme sont en effet exonérés de la taxe à la production). Mais prenant la position de producteurs fiscaux ils effectueront leurs achats en suspension et également leurs ventes lorsqu'elles seront faites à destination de producteurs fiscaux.

3° Les façonniers travaillant pour le compte de producteurs fiscaux sur des marchandises appartenant à ces derniers.

Normalement, le travail de ces façonniers ne doit supporter aucune taxe puisque, étant effectué pour le compte de producteurs fiscaux et sur des marchandises qui supporteront ultérieurement la taxe à la production, il est légalement exonéré; mais tous les achats effectués par

les dits façonniers seront effectués en taxe acquittée. Prenant la position de producteurs, les façonniers pourront recevoir en suspension de taxe les matières premières nécessaires à leurs travaux de façon; c'est ce qui a été précisé dans l'instruction ministérielle du 13 février 1937. L'Administration a actuellement une tendance à interpréter cette disposition très strictement et à n'accorder le bénéfice de la suspension de taxe que pour les matières premières utilisées par le façonnier; c'est ainsi qu'elle refuse aux peigneurs à façon la possibilité de recevoir en suspension de taxe les emballages destinés au conditionnement des laines qu'ils ont peignées, bien qu'il s'agisse d'emballages perdus; nous estimons qu'il y a là une interprétation erronée d'une disposition légale, la qualité de façonnier doit disparaître devant la qualité de producteur fiscal qui a été prise volontairement et toutes les dispositions s'appliquant aux producteurs fiscaux doivent s'appliquer à ceux qui ont pris volontairement la position de producteurs fiscaux quelle que soit leur qualité réelle : fabricant, commerçant, ou façonnier.

4° Les commissionnaires en marchandises. Il s'agit ici d'une personne vendant à un producteur pour le compte d'un autre producteur. Si cet opérateur achetait et revendait pour son propre compte, il rentrerait dans la catégorie des commerçants purs prévue au 1° ci-dessus et serait libre, s'il le voulait, de prendre la position de producteur fiscal; mais s'agissant d'un simple intermédiaire il est en principe non soumis au régime de la taxe à la production. Le producteur vendeur, ayant devant lui cet intermédiaire, ignorera le nom du producteur acheteur, si, par exemple, cet intermédiaire est un commissionnaire à l'achat opérant pour le compte du producteur acquéreur. Il convient d'admettre, pour que de pareilles opérations puissent bénéficier du régime de la suspension, que le commissionnaire puisse prendre la position de producteur fiscal et c'est ce que l'Administration a admis dans sa circulaire du 23 fé-

vrier 1937, ce qui d'ailleurs est tout à fait conforme aux principes posés par la loi du 31 décembre 1936.

5° Les entrepreneurs de travaux. L'entrepreneur de travaux est opposé à l'entrepreneur de manufacture. L'entrepreneur de manufacture est celui qui transforme des choses mobilières pour les approprier aux besoins des consommateurs; c'est le type même du producteur fiscal soumis au régime de la taxe à la production. L'entrepreneur de travaux est celui qui applique principalement son industrie à des travaux qui s'incorporent ou aboutissent à des installations de caractère immobilier, il est considéré par la loi comme un fournisseur de services.

Normalement, l'entrepreneur de travaux est en dehors du régime de la taxe à la production et est assujetti à la taxe de 2 % sur le montant total de ses marchés; il reçoit donc grevés de la taxe tous les matériaux et objets qu'il achète dans le commerce et acquitte celle-ci sur la valeur de vente de ceux qu'il fabrique lui-même. Il en résulte donc que les matériaux et objets utilisés pour les besoins de l'entreprise de travaux supportent une première fois la taxe à la production et une seconde fois la taxe de 2 %, ce qui aggrave considérablement les charges fiscales des entreprises de travaux, surtout lorsque ceux-ci fournissent peu de main-d'œuvre et beaucoup de matériaux.

Aussi l'Administration autorise les entrepreneurs de travaux à prendre la position de producteurs fiscaux s'ils le désirent, bien entendu cette option a un caractère définitif pour l'année en cours. Les entrepreneurs de travaux producteurs fiscaux vont alors recevoir en suspension de taxe les matériaux utilisés par eux pour les besoins de leurs entreprises, mais ils acquitteront sur le montant total de leur marché non plus la taxe de 2 % mais la taxe à la production.

B) *Dans quelle mesure a-t-on intérêt à revendiquer la position de producteur fiscal?*

Cette troisième catégorie de producteurs fiscaux que nous venons d'étudier est constituée par des producteurs volontaires, en opposition aux producteurs de plein droit que nous avons étudiés dans les deux paragraphes précédents. Ces personnes, pour fixer leur choix en toute sûreté, doivent examiner les avantages et les inconvénients de telle ou de telle position, car il n'est pas toujours intéressant pour elles de prendre la position de producteur.

Seule la question n'a pas à se poser pour les façonniers qui travaillent habituellement pour le compte de producteurs et sur des produits qui supporteront ultérieurement la taxe à la production, ils ont un intérêt toujours évident à prendre la position de producteur fiscal.

La question, par contre, mérite un examen approfondi pour les commerçants purs et simples. Il importe pour eux de connaître la situation fiscale de leur clientèle et de supputer la proportion des ventes qui seront faites à des producteurs fiscaux, à l'exportation, à des personnes non assujetties à la taxe à la production. En effet, si les ventes à des producteurs fiscaux ou à l'exportation sont beaucoup plus nombreuses que celles faites à des consommateurs, il est certain qu'il est préférable pour eux de prendre la position de producteurs fiscaux afin de faire bénéficier leurs clients producteurs fiscaux du régime de la suspension de taxe et de bénéficier eux-mêmes de l'exonération pour les affaires d'exportation, sinon ils seraient supplantés par des concurrents producteurs fiscaux. Par contre, si les ventes à des consommateurs sont beaucoup plus nombreuses que celles faites à des producteurs fiscaux ou à l'exportation, ils n'ont aucun avantage à prendre la position de producteurs fiscaux et ils ont peut-être intérêt à prendre en charge la taxe à la production pour faire bénéficier leurs rares clients producteurs fiscaux du régime de la suspension. En

effet, s'ils prennent la position de producteurs fiscaux ils doivent acquitter la taxe à la production sur leur prix de vente lors de la vente à des consommateurs, lorsque ceux-ci pourraient acquérir chez des concurrents non producteurs fiscaux les mêmes objets mais grevés de la taxe sur le prix d'achat et non sur le prix de vente, et donc à meilleur compte.

La question est encore plus délicate pour les artisans puisque la qualité de producteur fiscal leur fait perdre le bénéfice de leur privilège fiscal et pour les petits fabricants dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 300.000 fr. La solution à adopter dépend de l'écart qui existe entre le prix d'achat des matières premières et le prix de vente du produit fini et du pourcentage des ventes faites à la consommation par rapport à celles qui sont réalisées avec des producteurs ou à l'exportation. Quelques exemples vont éclairer ce raisonnement, nous les empruntons à M. Emile Larguier dans son *Traité des taxes à la production*.

Premier cas. — Un petit fabricant réalise par année 150.000 francs de vente, il achète pour les besoins de son industrie 50.000 francs de matières premières, les ventes à des producteurs fiscaux se montent à 30.000 francs et celles à la consommation à 120.000 francs.

1° S'il ne prend pas la position de producteur fiscal, le montant de la taxe à la production qui sera acquitté sera le suivant :

$$\begin{array}{l}
 \text{Achat grevé de la taxe : } \frac{50.000 \times 9}{100} = 4.500 \text{ francs} \\
 \text{Ventes à des non producteurs : } \frac{120.000 \times 3}{100} = 3.600 \text{ frs.} \\
 \text{Ventes à des producteurs : } \frac{30.000 \times 3}{100} = 900 \text{ francs.} \\
 \text{Soit au total : 9.000 francs.}
 \end{array}$$

2° S'il prend la position de producteur fiscal, le montant de la taxe à production qui sera acquitté sera le suivant :

Matières premières achetées en suspension : néant ;

Ventes à des producteurs en suspension : néant ;

Ventes à la consommation : $\frac{120.000 \times 9}{100} = 10.800 \text{ fr. ;}$

Soit au total : 10.800 francs.

Ce petit fabricant n'a donc aucun intérêt à prendre la position de producteur fiscal puisqu'il supporterait alors une majoration d'impôt de 1.800 francs.

Deuxième cas. — Prenons le même petit fabricant, mais avec une clientèle différente ; supposons que ses ventes à des producteurs fiscaux se montent à 100.000 francs et que celles à la consommation à 50.000 francs :

1° S'il ne prend pas la position de producteur fiscal, le montant de la taxe à la production qui sera acquitté sera le suivant :

Achat grevé de la taxe : $\frac{50.000 \times 9}{100} = 4.500$

Ventes à des producteurs : $\frac{100.000 \times 3}{100} = 3.000$

Ventes des non-producteurs : $\frac{50.000 \times 3}{100} = 1.500$

Soit au total : 9.000 francs de taxe à la production.

2° S'il prend la position de producteur fiscal, le montant de la taxe à la production qui sera acquitté sera le suivant :

Matières premières achetées en suspension : néant ;

Ventes à des producteurs en suspension : néant ;

Ventes à des non-producteurs : $\frac{50.000 \times 9}{100} = 4.500$

Ce petit fabricant a donc intérêt à prendre la position de

producteur fiscal puisqu'il obtiendra un gain de 4.500 francs.

La question doit être envisagée sous le même angle pour les entrepreneurs de travaux qui désirent prendre la position de producteurs fiscaux, il leur faut examiner la proportion de main-d'œuvre et de matériaux utilisés dans leurs entreprises.

Soit un entrepreneur de travaux qui fait un chiffre d'affaires annuel de 1.000.000 francs et qui achète 800.000 francs de matériaux :

— S'il ne prend pas la position de producteur, ses achats sont reçus grevés de la taxe à la production, soit : 800.000×9

$\frac{\quad}{100} = 72.000$ francs et il paie la taxe de 3 % sur

le montant de ses mémoires, soit $\frac{1.000.000 \times 3}{100} = 30.000$

francs, il paie donc au total 102.000 francs de taxe ;

— S'il prend la position de producteur fiscal, ses achats sont reçus en suspension de taxe et il acquitte la taxe à la production sur le montant total de ses mémoires, soit : $1.000.000 \times 9$

$\frac{\quad}{100} = 90.000$ francs, il paie donc au total

90.000 francs de taxe, il a donc intérêt à prendre la position de producteur fiscal.

Mais si le même entrepreneur de travaux voit le montant de ses achats de matériaux diminués par exemple à 600.000 francs, il sera de beaucoup préférable pour lui de ne plus prendre la position de producteur fiscal, puisqu'au lieu d'acquitter 90.000 francs de taxe, il n'en acquittera que 84.000 francs.

Par ces exemples on voit qu'en fait il sera très rare qu'un entrepreneur de travaux prenne la position de producteur fiscal, parce qu'il est très rare, en effet, qu'un entrepreneur de travaux achète des matériaux pour un montant approximatif égal à 80 % de son chiffre d'affaires annuel ;

lorsqu'il en est ainsi, il s'agit la plupart du temps d'installateur pour lesquels l'Administration autorise la déduction du chiffre d'affaires imposable des objets qu'ils livrent et qui ont le caractère de meubles.

Section II.

Décret-loi du 24 mai 1938.

Parmi les mesures fiscales qui ont été prises lors de la promulgation des « trains » de décrets-lois de mai 1938, il existe un décret apportant divers aménagements à la taxe à la production. Un de ces aménagements consiste dans une modification et, l'on peut même dire, dans une amélioration de la notion du producteur fiscal. Le décret-loi du 24 mai 1938 et son décret d'application du 27 juin 1938 ont, en effet, modifié quelque peu la définition du producteur fiscal donnée par l'article 6 ancien du décret de codification du 29 avril 1937 et par l'article 1-1^o et 2^o ancien du décret du 27 janvier 1937.

En vertu de ces nouveaux textes, les commerçants en même temps fabricants et dont le chiffre de vente de produits fabriqués dépasse 300.000 francs par an peuvent, s'ils le désirent, n'être considérés comme producteurs que pour leur partie « fabrication ». Etant donné qu'il s'agit ici d'une simple faculté, nous examinerons quels sont les motifs qui ont déterminé cette réforme et quel en est le principe, nous en préciserons les formalités et nous terminerons par une appréciation critique.

1. Motifs et principe de la réforme.

Sous le régime de la loi du 31 décembre 1936, les commerçants producteurs dont le montant des ventes d'objets de leur fabrication ou de celles faites à des producteurs ou à l'exportation dépassait 300.000 francs par an devaient prendre la position de producteurs fiscaux pour la totalité

de leurs ventes. Ils recevaient donc en suspension de taxe la totalité des marchandises dont ils faisaient le commerce, que ces marchandises soient destinées à être vendues en l'état ou à être transformées et ils étaient redevables de la taxe à la production sur leur prix de vente aussi bien lors des ventes de produits fabriqués que lors des reventes en l'état. La loi de 31 décembre 1936 contraignait donc à une sorte de mariage fiscal les deux activités de ces redevables avec prépondérance donnée à l'activité « producteur fiscal ».

Si ce régime avait été accepté par les détaillants parce qu'ils bénéficiaient d'une réfaction de 30% au moment de l'imposition (ils discutaient l'équité du taux de 30% dont le principe a été modifié par le même décret-loi), il n'en était pas de même pour les producteurs grossistes qui protestaient contre l'inégalité fiscale dont ils étaient victimes : les grossistes non producteurs supportaient la taxe sur le prix d'achat et non sur le prix de vente.

Par ailleurs, la planche de salut que leur avait conseillée l'administration, à savoir la création de filiale, n'était pas sans entraîner des formalités coûteuses et des complications d'ordre commercial.

Ce sont ces divers motifs, qui d'ailleurs ont été exposés par le ministre des Finances dans le rapport qui précédait le décret du 24 mai 1938, qui ont amené les modifications dans la définition du producteur fiscal.

Désormais, les commerçants en même temps producteurs pourront séparer leurs opérations de commerce des opérations de production et n'être considérés comme producteurs fiscaux que pour les opérations de production ; ils pourront toutefois, en tant que commerçants, rester producteurs fiscaux quand ils y auront intérêt afin de profiter du régime de la suspension. Il en résulte que les négociants fabricants resteront producteurs fiscaux uniquement pour leurs opérations de fabrication, mais ils pourront être considérés comme non producteurs fiscaux pour leurs opérations de négoce et à ce titre ils pourront soit acheter grevés de la

taxe les produits d'achat qu'ils revendent en l'état à des consommateurs, soit acquitter la taxe sur leur valeur d'achat au moment de la vente. De même, les négociants purs et simples qui avaient pris la position de producteurs fiscaux parce qu'ils vendaient surtout à des producteurs fiscaux ou à l'exportation pourront n'être considérés comme producteurs fiscaux que pour leurs ventes à des producteurs fiscaux et à l'exportation, pour leurs ventes à des consommateurs ils seront considérés comme des commerçants purs et simples et leurs achats seront faits en taxe acquittée ou ils acquitteront eux-mêmes la taxe sur la valeur d'achat desdits produits.

La qualité de producteur fiscal est donc réservée à ceux qui, techniquement, sont des producteurs parce qu'ils ne revendent pas en l'état les produits qu'ils ont achetés, soit qu'ils les ont transformés ou fait transformer, soit qu'ils leur ont donné la présentation commerciale définitive, soit qu'ils leur ont donné un nom ou une marque, et à ceux qui vendent à des producteurs ou à l'exportation. Ainsi n'existe plus cette extension fiscale regrettable qui faisait rentrer dans le régime de la taxe à la production certaines opérations qui, en raison de leur nature, n'auraient jamais dû y rentrer. Par ailleurs, continuent à rester en dehors du régime de la taxe à la production certaines personnes qui, techniquement, produisent, mais qui font un chiffre d'affaires annuel insuffisant pour être considérées fiscalement comme producteurs : ce sont ceux que nous avons appelés les petits producteurs.

Il y a donc là une réforme très importante qui semble, à première vue, tout à fait favorable aux négociants; mais à toute médaille il y a un revers qui, ici, est constitué par les formalités compliquées et gênantes exigées pour l'application de cette nouvelle disposition.

II. *Formalités à observer pour obtenir la séparation.*

Ces formalités sont de trois sortes :

- formalités d'ordre administratif,
- formalités d'ordre technique,
- formalités d'ordre comptable.

A) *Formalités d'ordre administratif.*

Elles consistent en une demande à adresser au receveur des Contributions indirectes et en une déclaration de stocks.

Il y a en effet lieu de considérer que le nouveau régime institué par le décret-loi du 24 mai 1938 n'est nullement obligatoire et que la séparation qu'il autorise n'est que facultative. En effet, le nouvel article 7 du décret du 27 janvier 1937 traite des producteurs ou fabricants qui reçoivent en vue de la revente des produits d'achat « s'ils veulent pour les produits d'achat être considérés comme de simples commerçants » ou « lorsqu'ils ne seront pas placés sous le régime des producteurs, ce, conformément au décret-loi... » On voit bien, *a contrario*, qu'ils peuvent rester, s'ils le veulent, producteur pour le tout. En conséquence, les négociants fabricants dont le chiffre d'affaires annuel de vente d'objets de leur fabrication est supérieur à 300.000 francs doivent, s'ils veulent bénéficier de la séparation, en faire la demande sinon ils seront considérés comme producteurs fiscaux pour le tout, il en est de même pour les commerçants purs et simples vendant à la fois à des producteurs, à l'exportation et à des non producteurs et qui veulent acquitter la taxe sur le prix d'achat pour leurs ventes en l'état à des consommateurs.

Quant à la déclaration de stocks, elle est exigée des négociants fabricants et des commerçants purs et simples qui, avant le décret-loi du 24 mai 1938, étaient producteurs fiscaux pour le tout, ils recevaient donc en suspension de

taxe aussi bien leurs matières premières que leurs produits destinés à la revente en l'état; aussi le décret exige qu'ils fournissent, à l'appui de leur demande, une déclaration de leur stock de produits qu'ils destinent à la revente en l'état à des consommateurs (nature des produits, quantités, valeur d'achat ou valeur à l'importation) et sur la valeur desquels ils acquitteront la taxe. Elle est aussi exigée des personnes qui n'étaient pas producteurs fiscaux, mais veulent prendre cette position uniquement pour les produits qu'ils veulent vendre à des producteurs fiscaux ou à l'exportation et elle doit comprendre l'ensemble des produits qu'ils destinent à la revente en l'état à des producteurs fiscaux ou à l'exportation et sur la valeur desquels ristourne leur sera faite de la taxe qu'ils ont payée antérieurement et dont ils devront donner justification.

De cette deuxième formalité d'ordre administratif il résulte que les personnes demandant le bénéfice du décret du 24 mai devront constituer deux stocks, un stock de produits qu'ils ont reçus taxe perçue et qu'ils destinent à la revente en l'état à des non-producteurs fiscaux et un stock de produits qu'ils ont reçus en suspension de taxe et de produits par eux fabriqués.

B) *Formalité d'ordre technique.*

Elle est précisée par l'article 7-2° du décret du 27 janvier 1937 qui prescrit que : « Les producteurs ou fabricants qui reçoivent en vue de la revente en l'état des produits d'achat de même nature que ceux extraits ou fabriqués par eux devront, s'ils veulent, pour les produits d'achat, être considérés comme de simples commerçants, emmagasiner lesdits produits dans un local complètement séparé de leurs usines, atelier ou magasin. »

Trois questions se posent à ce sujet :

Qui doit respecter cette formalité? Quand doit-elle être respectée? Que doit-on entendre par « local séparé »?

1. *Qui doit respecter cette formalité ?* — Cette obligation est imposée aux commerçants fabricants et aux commerçants purs et simples qui revendent à des producteurs ou à l'exportation des produits d'achat lorsque ces deux catégories de redevables ont demandé le bénéfice de la séparation.

2. *Quand doit-elle être respectée ?* — Cette condition doit être respectée lorsque le commerçant fabricant ou le commerçant pur et simple revend à des non-producteurs fiscaux des produits d'achat de même nature que ceux qu'il fabrique ou qu'il revend en l'état à des producteurs ou à l'exportation. L'Administration interprète assez largement cette notion de produits de même nature, c'est ainsi qu'elle admet qu'un fabricant de chaussettes de laine peut entreposer sans formalité dans son atelier des chaussettes de fil ou de coton ou encore d'autres articles de laine (chandails, maillots) qu'il n'est manifestement pas en état de fabriquer avec les matières premières ou l'outillage dont il dispose.

3. *Qu'entend-on par « local séparé ».* — L'Administration est venue donner à ce sujet quelques précisions. C'est ainsi que, d'après elle, les mots « dans un local complètement séparé » ne doivent pas être interprétés dans un sens strict. Il s'agit avant tout d'une question de fait. En principe, la séparation par la voie publique ne sera pas exigée lorsque les intéressés s'engageront à tenir un compte de produits libérés et à entreposer ceux-ci dans un local complètement distinct de leur atelier et magasin de fabrication. On pourra même dans les petites entreprises se contenter de rayonnages, casiers ou armoires distincts pourvu que la discrimination entre les produits d'achat et les produits fabriqués soit facile à établir.

C) *Formalités d'ordre comptable.*

Cette possibilité pour un même redevable d'être à la fois producteur et simple commerçant, c'est-à-dire de détenir en même temps des produits non libérés de la taxe et des produits libérés, implique nécessairement la possibilité d'un contrôle qui doit être assuré par les deux mesures suivantes :

1^o La séparation comptable des opérations portant sur chaque catégorie de produits. Tel est l'objet du paragraphe 4 de l'article 4 du décret du 27 janvier 1937 aux termes duquel « lorsque, pour les opérations portant sur des produits qu'ils revendent en l'état à la consommation ils ne seront pas placés sous le régime des producteurs fiscaux, ce, conformément au décret du 24 mai 1938, les redevables en cause devront analyser ces opérations dans une comptabilité distincte. »

2^o *La tenue d'un compte-matières.* — Les négociants producteurs sont tenus dans leur comptabilité de suivre en quantité et valeur les produits qu'ils ont reçus en suspension de taxe et de justifier l'emploi ou la destination de ces produits. Les producteurs qui voudront donc bénéficier de la séparation des opérations de production de celles de simple négoce devront enregistrer tous les mouvements de marchandises, de manière à fournir en même temps que les moyens d'un contrôle sérieux de la destination de ces marchandises, les bases d'imposition des opérations taxables. Il ne s'agit pas, comme l'a précisé l'Administration, d'astreindre les producteurs à enregistrer chacun de ces mouvements au moment même où il est effectué ; ce compte pourra être tenu, selon l'importance de l'entreprise et les usages de la profession, par jour, par semaine, voire par mois (mais au minimum par mois) à la condition que les écritures soient passées de façon suffisamment explicite pour que les mutations de produits reçus en suspension de

taxe puissent être clairement contrôlées et que les restes en magasin soient aisément dégagés lors d'une vérification.

Comme il est possible de la constater par l'examen de ces diverses formalités, le nouveau régime institué par le décret-loi du 24 mai 1938 n'est pas sans entraîner de nombreuses difficultés pour le négociant producteur. Aussi nous allons consacrer un paragraphe de cette section à l'examen critique de cette nouvelle définition du producteur fiscal.

III. *Appréciation critique.*

Il convient d'apprécier ici si les dispositions du décret-loi du 24 mai 1938 ont bien répondu aux critiques adressées par les négociants fabricants à la définition du producteur fiscal donnée par la loi du 31 décembre 1936. Nous constaterons que si la nouvelle réforme est louable quant aux principes qui l'ont inspirée, elle n'en est pas moins d'une application pratiquement impossible.

A) *Avantage.*

Sous le régime de la loi du 31 décembre 1936, une des critiques les plus répétées de la notion fiscale de producteur était sa dissociation d'avec la notion technique de producteur. Il existait, en effet, une certaine catégorie de personnes qui, sans aucune nécessité technique ou fiscale, étaient légalement obligées de prendre la position de producteur fiscal pour l'ensemble de leurs opérations, il en était ainsi des personnes qui, à côté de leurs opérations de négoce, faisaient un chiffre d'affaires de produits par eux fabriqués supérieur à 300.000 francs par an. Le décret-loi du 24 mai 1938 a fait disparaître cette anomalie puisque désormais ces personnes peuvent n'être considérées comme producteurs fiscaux que pour leurs opérations de fabrication ou de ventes à d'autres producteurs ou à l'exportation. Cette nouvelle disposition a eu pour avantage certain, par

ailleurs, de supprimer l'inégalité dont se plaignait le négociant fabricant lorsqu'il comparait son sort à celui du commerçant pur et simple. Un exemple le fera rapidement comprendre : soit un commerçant en gros qui vendait à la consommation pour 2 millions de marchandises achetées par lui, en outre, il vendait taxe comprise pour 500.000 francs de produits fabriqués par lui, il recevait en suspension de taxe les marchandises d'achat et les matières premières nécessaires à sa fabrication et il devait obligatoirement acquitter la taxe à la production sur la totalité de ses ventes soit sur 2.500.000 francs ce qui à 9 % donnait 225.000 francs de taxe. Désormais, pour un tel redevable existe la séparation fiscale de ses deux activités, il restera producteur fiscal pour les 500.000 francs de produits fabriqués et paiera au fisc 9 % sur 500.000 francs soit 45.000 francs, quant aux 2.000.000 francs de marchandises elles seront revendues sans aucune taxation nouvelle, mais en les achetant il aura payé au fournisseur, confondue avec le prix, la taxe à la production ; autrement dit, il n'aura plus à payer, comme auparavant, la taxe sur son bénéfice brut lors de revente en l'état de marchandises d'achat.

La réforme du décret-loi du 24 mai 1938 présente donc les trois avantages suivants : tendance à l'unification de la notion de producteur fiscal, économie de taxe et suppression de l'inégalité fiscale.

B) *Inconvénients.*

Le « divorce » pour les entreprises existant au 24 mai 1938, la « séparation » pour celles qui veulent se fonder présentent donc dans de nombreux cas des avantages. Mais il y a des rangons qui se traduisent, elles aussi, pécuniairement et qui résultent des formalités à accomplir.

La première est relative aux « locaux séparés ». Il faut, en effet, noter que la catégorie des négociants fabricants est surtout constituée par la masse des petits commer-

gants et des petits industriels qui ne disposent pas de locaux importants; aussi cette mesure entraîne, sinon des frais d'aménagement, tout au moins des frais de manutention. Il en est de même pour la seconde disposition relative à la tenue d'une comptabilité distincte et d'une comptabilité matière, la comptabilité de ces petits industriels et petits commerçants étant en général assez simpliste. Il en résulte que ces frais nouveaux viennent absorber et même dépasser l'économie qu'aurait pu réaliser le négociant producteur.

L'Administration a bien compris les difficultés soulevées par le décret loi du 24 mai 1938 et son décret d'application du 27 juin 1938, aussi a-t-elle substitué aux formules coupantes et sonores des décrets les phrases douces et lénitives de ces circulaires. Mais les contribuables sont, eux, en rapport avec les agents locaux qui désirent effectuer leur contrôle de la manière la plus exacte possible et qui, en conséquence, interprètent d'une manière moins libérale les textes légaux, ces agents redoutent en effet une fraude facile qui consiste à acheter dans le département de la fabrication des produits en suspension de taxe et à les revendre en l'état par l'intermédiaire du rayon du commerce. Cette fraude ne peut être évitée que s'il est possible de suivre l'entrée et la sortie de toutes les marchandises et leur utilisation.

Mais, à côté des difficultés provenant des formalités à remplir, il en est qui résultent de l'application elle-même du principe. De nombreux cas d'espèce se présentent en effet en pratique, qui soulèvent des difficultés. Il est possible de les classer en trois catégories :

— le cas le plus simple est celui du négociant ne vendant qu'à des non producteurs fiscaux et qui, accessoirement, fabriquent pour plus de 300.000 francs par an;

— puis intervient par ordre de difficulté, le cas du négociant pur et simple qui vend à la fois à des producteurs fiscaux et à des non producteurs, et même à l'exportation, c'est le cas des marchands de fers;

— enfin, le cas du négociant fabricant qui, en tant que négociant, vend à la fois à des producteurs et à des non producteurs.

Ces négociants producteurs ou négociants purs et simples peuvent, pour l'application du décret-loi du 24 mai 1938, prendre deux partis.

Ils peuvent demander la séparation effective de leurs opérations, ils achèteront en suspension de taxe les matières premières nécessaires à leurs opérations de fabrication et les produits qu'ils destinent à la revente en l'état à des producteurs fiscaux ou à l'exportation; ils achèteront en taxe acquittée les produits qu'ils destinent à la revente en l'état à des non producteurs fiscaux. On voit apparaître ici une première difficulté : il est en effet impossible, la plupart du temps, de connaître au moment de l'achat la destination qui sera donnée au produit au moment de sa revente en l'état.

Ils peuvent demander la séparation fiscale de leurs opérations en ce sens qu'ils effectueront tous leurs achats en suspension de taxe et lors de revente des produits d'achat en l'état à des non producteurs, ils acquitteront la taxe sur le prix d'achat desdits produits. Mais on voit apparaître ici une autre difficulté qui est la presque impossibilité de retrouver ce prix d'achat exact, un même produit faisant l'objet de variations de cours; aussi est-il particulièrement difficile de suivre tous les mouvements du produit pour déterminer la base d'imposition de l'opération taxable.

IV. Assouplissement de ce régime.

Etant donné l'importance de ces inconvénients, les redevables et leurs groupements professionnels ont émis des protestations unanimes et énergiques qui ont amené l'administration à simplifier et à assouplir les dispositions du décret-loi du 24 mai.

L'Administration a posé comme principe que les négociants fabricants et les négociants purs et simples vendant à des producteurs ou à l'exportation, seront considérés comme producteurs fiscaux pour l'ensemble de leurs opérations, en ce sens qu'ils pourront acheter tous leurs produits en suspension de taxe et ils acquitteront la taxe pour les produits revendus en l'état à des non producteurs fiscaux sur la valeur d'achat desdits produits, cette valeur d'achat pouvant, à défaut de justifications précises quant à son montant exact (factures d'achat ou prix de revient précis), être déterminée par des méthodes forfaitaires dont le principe est de déduire du prix de vente le bénéfice brut qui s'y rapporte.

Cette nouvelle méthode a allégé considérablement les formalités qui étaient imposées auparavant. L'obligation de la déclaration de stocks n'existe plus pour les producteurs fiscaux qui veulent bénéficier de cette disposition, la tenue d'une comptabilité distincte et d'une comptabilité matières n'est plus imposée. Les redevables désirant bénéficier de la séparation fiscale de leurs opérations, devront prendre la position de producteur, en demander le bénéfice et tenir une comptabilité permettant de dégager les renseignements suivants : ventes en suspension de taxe ou à l'exportation, ventes d'articles de fabrication à des non producteurs, reventes d'articles d'achat sans transformation à des non producteurs, prix d'achat de ces derniers articles. ce prix pouvant être déterminé directement ou par l'application au montant des ventes du coefficient moyen de bénéfice brut réalisé dans cette catégorie.

Section III

Décret-loi du 12 novembre 1938.

La première année d'application du régime de la taxe à la production a donné lieu à des interprétations différentes et à bien des discussions, le contribuable obtenant difficilement de l'Administration des renseignements précis et se voyant par la suite l'objet de reprises importantes lors de vérifications. L'on était en effet dans une période d'adaptation, il s'agissait d'une taxe dont les principes étaient différents de ceux de la taxe sur le chiffre d'affaires et auxquels il fallait s'adapter, ce qui n'allait pas toujours sans difficultés.

Aussi, avant la parution des décrets-lois du 12 novembre 1938, de violentes critiques se sont élevées contre cette taxe nouvelle; certains envisageaient le rétablissement pur et simple de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais avec un taux plus élevé, 3 % au lieu de 2 %; d'autres une refonte complète du régime de la taxe à la production.

En fait, aucune de ces deux éventualités ne se sont produites et le décret-loi du 12 novembre 1938, à côté de modifications secondaires dont la plus importante est l'institution d'un régime assoupli d'obligations cautionnées pour le paiement de la taxe, nous apporte une simple réforme de la notion de producteur fiscal. Cette réforme est d'ailleurs bien dans le sens de la taxe à la production proprement dite : le régime des petits producteurs est supprimé, ils rentrent dans le régime de droit commun des producteurs fiscaux, mais en ce qui concerne le recouvrement de la taxe à la production, ils peuvent être autorisés, s'ils le demandent, à acquitter la taxe d'après le régime du forfait.

I. Critique du régime des petits producteurs.

Nous avons vu qu'en vertu de la loi du 31 décembre 1936, il existait des producteurs industriels qui n'étaient pas producteurs fiscaux et cela parce que leur chiffre d'affaires annuel de produits fabriqués ne dépassait pas 300.000 francs. Le législateur, désirant favoriser les petits fabricants, ne les soumettait pas au droit commun des producteurs fiscaux. Ces petits producteurs ne pouvaient rien recevoir en suspension de taxe et étaient redevables de la taxe de 2 % sur leur vente de produits fabriqués. Toutefois, il leur était possible, s'ils le préféraient, de prendre la position de producteur fiscal.

Cette disposition privilégiée des producteurs industriels non producteurs fiscaux, n'avait pas été sans attirer de vives contestations qui sont condensées dans la question suivante posée par M. de Tinguy du Pouët, député, à M. le Ministre des Finances (*J. O.*, 13 avril 1938) : « Monsieur de Tinguy du Pouët ayant exposé la situation défavorable faite : *a*) aux exploitants de carrières et autres industries faisant plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires par an et dont l'exercice de la profession ne nécessite pas de gros capitaux devant la concurrence des exploitants ne dépassant pas ce chiffre d'affaires et qui, avec la marge de 9 % dont ils bénéficient au titre de la taxe à la production, enlèvent toutes les commandes; *b*) au Trésor public, par cette concurrence qui s'exerce à ses dépens; *c*) aux ouvriers occupés par ces petits industriels qui, trop souvent, n'appliquent pas les lois sociales, demande que des dispositions nouvelles soient envisagées pour mettre fin à cet état de choses éminemment préjudiciable à l'intérêt général. »

La critique principale adressée à ce régime repose sur ce fait qu'un industriel faisant un chiffre d'affaires de 310.000 francs est classé d'office parmi les producteurs

fiscaux, tandis que celui dont le chiffre d'affaires annuel est de 290.000 francs, bénéficie d'un régime d'exception. On s'aperçoit donc que le régime des petits producteurs n'atteint pas son but qui est de protéger les petits industriels contre une fiscalité trop lourde. Bien au contraire, puisque la loi de la concurrence ne joue pas sur le même plan pour tous les petits industriels, selon que leur chiffre d'affaires annuel est légèrement inférieur ou supérieur à 300.000 francs.

Les deux principales critiques adressées au régime des petits producteurs, sont donc, d'une part, de constituer une entorse à la définition du producteur telle qu'elle devrait résulter du principe constituant la base de la taxe à la production, et d'autre part, de ne pas remplir le rôle qui lui était assigné et qui était de constituer un régime de faveur pour les petits industriels. Aussi le décret-loi du 12 novembre 1938, complété par la loi de finances du 31 décembre 1938, est-il venu apporter à ce sujet de profondes modifications : il a supprimé le régime des petits producteurs et a rétabli le régime du forfait qui existait sous le système de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires.

II. *Suppression du régime des petits producteurs.*

En vertu de l'article 26 du décret-loi du 12 novembre 1938, l'article 6 du décret de codification du 29 avril 1937 est ainsi rédigé :

« Sont assujettis à la taxe de 9 % :

» 1^o les producteurs ou fabricants;

» 2^o les commerçants qui recevant des produits, soit en vue de l'exportation, soit en vue de la vente à d'autres producteurs, ont pris la qualité de producteur, cette qualité pouvant n'être demandée que pour lesdits produits;

» 3^o sans changement;

» 4^o ...

Il résulte de la nouvelle rédaction de l'article 6 du Code des taxes à la production que le régime spécial dont bénéficiaient les producteurs industriels dont le chiffre de fabrication était inférieur à 300.000 francs par an, est abrogé. Désormais, tous les producteurs industriels sont, en principe, des producteurs fiscaux placés sous un régime uniforme et soumis aux mêmes obligations quant à l'inscription au répertoire des producteurs, à la réception des matières premières et à l'imposition des produits.

Une autre conséquence découle de cette nouvelle définition du producteur fiscal : l'un des avantages que comportait le régime des petits producteurs et qui était de leur faire payer moins de taxe que leurs concurrents au-dessus de 300.000 francs disparaît, et disparaît aussi la critique dont était l'objet ce régime particulier et qui était de fausser les lois de la concurrence commerciale. En effet, tous les producteurs industriels, quel que soit leur chiffre d'affaires annuel, sont en principe des producteurs fiscaux, ils acquitteront donc tous la taxe à la production au taux actuel de 9 % sur le montant de leurs ventes de produits fabriqués ; si certains d'entre eux ont réclamé le bénéfice du forfait parce que leur chiffre d'affaires annuel était inférieur à 400.000 francs, le montant de la taxe qu'ils acquitteront par le système du forfait sera identique à celui qu'ils auraient acquitté s'ils étaient restés sous le régime des producteurs fiscaux, puisque la somme imposable au forfait est constituée par la différence entre le montant annuel des ventes donnant lieu à application de la taxe à la production et le montant des achats de produits destinés à être revendus après transformation ou à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication des marchandises taxables et reçues grevées de cette taxe.

Un exemple fera rapidement comprendre les effets de cette réforme que nous venons d'indiquer.

Comparons le nouveau régime et l'ancien et supposons

pour simplifier que celui-ci ait les mêmes taux que le nouveau, soit 8 % et 2 % :

Soit un petit fabricant dont le chiffre d'affaires annuel de produits de sa fabrication est de 250.000 francs et dont les achats de matières premières en taxe acquittée sont de 100.000 francs.

Sous le régime antérieur au décret-loi du 12 novembre 1938, ce petit fabricant aurait payé la taxe de 8 % sur le montant de ses achats, soit 8.000 francs, et aurait acquitté la taxe de 2 % sur le montant de ses ventes, soit 5.000 francs, d'où 13.000 francs au total.

Sous le régime du décret-loi du 12 novembre 1938 :

— ou bien, il n'a pas demandé le bénéfice du forfait; il est donc producteur fiscal, ses achats sont effectués en suspension et il acquitte la taxe au taux de 8 % sur le montant de ses ventes, soit 20.000 francs;

— ou bien il a demandé le bénéfice du forfait; il n'est pas producteur fiscal, ses achats sont effectués en taxe acquittée; il paie donc à ce moment 8 % sur 100.000 francs, soit 8.000 francs et son forfait est établi sur la différence entre ses achats et ses ventes, soit 150.000 francs sur lequel il acquittera la taxe de 8 %, soit 12.000 francs, soit au total 20.000 francs de taxe.

Nous constatons donc bien qu'il y a suppression du régime favorable des petits producteurs et égalité quant au paiement de la taxe entre tous les producteurs industriels, quel que soit leur chiffre d'affaires annuel.

III. *Institution d'un régime de forfait.*

Nous venons de voir qu'un des avantages du régime des petits producteurs, qui était de payer moins d'impôt, vient de disparaître; nous allons constater que l'autre avantage, qui était d'avoir une comptabilité plus simple, va être au contraire renforcé par l'institution du forfait.

Avant le décret-loi du 12 novembre 1938, les petits producteurs voyaient leurs achats dégagés de toute vérification du fisc ; avec le décret-loi, les redevables, une fois le forfait établi, n'ont plus de déclaration mensuelle à rédiger et leurs ventes échappent aussi à toute vérification.

Le régime du forfait existait sous le système de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires, il dispensait certaines catégories de redevables des relevés mensuels et, par suite, du paiement mensuel de l'impôt. Le législateur de 1936, en instituant la taxe à la production, n'a pas cru utile de reprendre ce régime et tous les redevables devaient acquitter la taxe à la production d'après la production de relevés mensuels. Mais le décret-loi du 12 novembre 1938, par mesure de compensation, l'a rétabli ; un décret du 24 novembre 1938 est venu en préciser les modalités d'application et la loi de finances du 31 décembre 1938 en a modifié et complété certaines dispositions.

Avant d'étudier les conditions dans lesquelles fonctionne le forfait, il convient d'en dégager les caractères essentiels.

Le forfait, tout d'abord, est facultatif pour le contribuable, c'est-à-dire qu'il ne lui est accordé que s'il en fait la demande expresse. C'est ainsi que, si le producteur industriel remplissant les conditions pour bénéficier du forfait n'en fait pas la demande, il est considéré d'office comme producteur fiscal, il est donc inscrit sur le répertoire des producteurs et peut acheter ses matières premières en suspension de taxe. Si, par contre, il revendique le bénéfice du forfait, il n'est pas considéré comme producteur fiscal, il n'est donc pas inscrit sur le répertoire des producteurs et ne peut rien acheter en suspension de taxe.

Par ailleurs, le forfait est intangible. En effet, sauf des cas spéciaux et bien déterminés de révision ou de rajustement, aucun événement, quelle qu'en soit la nature, n'est susceptible, au cours de la période forfaitaire, de modifier le chiffre de base du forfait, tel qu'il a été convenu d'un commun accord entre les parties.

D'autre part, le forfait est essentiellement évaluatif, puisqu'il est basé sur le chiffre d'affaires que le redevable est présumé devoir réaliser pendant la période forfaitaire et qui est dégagé du chiffre d'affaires réel des années antérieures.

1. Détermination des redevables susceptibles de bénéficier du régime du forfait.

La loi de finances du 31 décembre 1938 est venue préciser quels étaient les redevables susceptibles de demander le forfait. Nous ne retiendrons que la catégorie qui nous intéresse, c'est-à-dire celle des fabricants qui, en cette qualité, ne réalisent pas plus de 400.000 francs de ventes annuelles; le cas des autres redevables déborde en effet le cadre de notre étude.

La question qui se pose avant tout, ici, est relative à la fixation du chiffre limite de 400.000 francs. On notera tout d'abord l'augmentation du chiffre limite de 300.000 à 400.000, ce qui s'explique d'ailleurs par l'augmentation du coût de toutes choses, due aux diverses dévaluations de notre monnaie intervenues entre l'institution de la taxe à la production et le rétablissement du régime du forfait. Les règles à observer pour la fixation de ce chiffre limite, sont les mêmes que celles qui devaient être observées pour la détermination du chiffre d'affaires de 300.000 francs relatif aux « petits producteurs » et qui ont été indiquées au début de la première section de ce chapitre. Cependant, une nouvelle règle a été fixée par la loi de finances du 31 décembre 1938 dans le cas où un même redevable exploite plusieurs entreprises : le redevable qui exerce deux ou même trois des activités pour lesquelles le régime du forfait est admis, ne pourra prétendre au forfait que si pour aucune de ses activités le chiffre d'affaires n'excède pas le maximum fixé, par exemple s'il vend pour 290.000

francs de produits de sa fabrication et s'il est prestataire de service pour 410.000 francs, il ne pourra bénéficier du régime du forfait pour aucune de ses activités.

2. *Evaluation du forfait.*

Le forfait pourra être évalué, soit par l'Administration après entente avec le redevable, soit par une commission spéciale.

Par l'Administration après entente avec le redevable, c'est le cas le plus fréquent et le plus normal. Le redevable qui désire bénéficier du régime du forfait adresse au service local des Contributions indirectes une demande rédigée sur papier non timbré.

La demande est certifiée, datée et signée par le redevable ou son mandataire spécial suivant pouvoir régulier produit en même temps que la demande.

La détermination de la somme imposable à 9 % pour les fabricants et qui formera la base du forfait est constituée par la différence entre le montant annuel des ventes donnant lieu à application de la taxe (ce qui exclut les ventes de produits exonérés et les ventes en l'état) et le montant des achats de produits destinés à la revente après transformation ou à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication de marchandises taxables et reçus grevés de cette taxe.

La conclusion du forfait peut s'effectuer par discussion directe entre le redevable et le service local des Contributions indirectes et un accord peut intervenir qui ne sera définitif qu'après approbation du Directeur départemental. Si l'approbation n'est pas donnée, le Directeur départemental fait connaître les conditions nouvelles auxquelles le forfait peut être accordé.

Le redevable, s'il n'accepte pas ces nouvelles conditions, ou si aucun accord ne s'est réalisé entre lui et le service

local, a le choix entre deux solutions : ou renoncer au forfait et rentrer dans le régime de droit commun des producteurs fiscaux, ou se pourvoir devant la commission spéciale.

Evaluation du forfait par la commission spéciale.

Il est prévu une commission spéciale d'évaluation des forfaits par département.

La mission de cette commission est d'évaluer les forfaits lorsque les contribuables ne sont pas d'accord avec la direction départementale des Contributions indirectes et qu'ils n'entendent pas renoncer au forfait.

Le redevable introduit devant ladite commission une demande d'évaluation dans le délai de 20 jours à dater de la signification de la décision de la Direction départementale des Contributions indirectes. Il peut se faire représenter devant cette commission par un avocat, un officier ministériel ou un commerçant patenté de la même profession; il peut fournir lui-même des explications orales à la commission.

Les décisions de la commission sont prises à la majorité, la présence de quatre membres au moins étant nécessaire à la validité des décisions, et la voix du président étant prépondérante en cas de partage.

Le redevable ne peut faire appel des décisions prises, mais il peut toujours renoncer au forfait; il doit alors en informer la direction départementale des Contributions indirectes dans un délai de 20 jours à dater de la notification de la décision et par lettre recommandée.

3. Durée du forfait.

Le forfait partira en principe du 1^{er} janvier de chaque année et aura une durée de deux ans. Il est renouvelable par tacite reconduction pour une période de un an. Il peut être dénoncé par l'une des deux parties. La dénon-

ciation du forfait par le redevable doit être formée par lettre recommandée adressée au Directeur départemental des Contributions indirectes et peut avoir pour but, soit de renoncer au bénéfice du forfait, soit d'obtenir la réduction du chiffre du forfait.

Sa dénonciation par l'Administration doit être directement notifiée au redevable par les soins du service local et doit normalement être motivée.

4. *Paiement du forfait.*

Le paiement de la taxe à la production par les redevables admis au régime de forfait, sera fait par douzième tous les mois, sauf application de l'article 13 du décret du 24 juillet 1920 ainsi conçu : « Le Directeur départemental répartit les redevables en catégorie et fixe la période du mois durant laquelle ceux-ci doivent remettre ou envoyer les relevés. »

Cependant, si le montant du forfait annuel n'excède pas 1.200 francs par an, le paiement sera effectué par quart tous les trois mois, en avril, juillet, octobre et janvier.

Les redevables dont l'entreprise comporte un ou plusieurs établissements ou succursales, payeront au bureau du receveur dans le ressort duquel se trouve l'établissement principal, le montant total des échéances mensuelles ou trimestrielles du forfait fixé tant pour l'établissement principal que pour les autres établissements ou succursales.

Appendice

Un décret en date du 24 août 1939 est venu apporter une importante modification à la définition du « producteur fiscal ». Il a, en effet, purement et simplement supprimé la disposition en vertu de laquelle devaient être considérées comme producteurs « les personnes ou sociétés qui vendent des produits sous leur nom ou sous leur marque ».

L'application de cette disposition constituait une source

de difficultés entre le service des Contributions indirectes et les redevables, sans grand profit d'ailleurs pour le Trésor, et elle aboutissait à créer des discriminations assez arbitraires entre les redevables pour un même produit.

Désormais, le fait de vendre sous un nom ou sous une marque n'est plus attributif de la qualité de producteur. Mais il importe d'observer que si par eux seuls le nom ou la marque ne sont plus susceptibles de conférer la qualité de producteur, les commerçants peuvent être considérés comme producteurs lorsqu'ils donnent leur présentation commerciale aux produits par eux vendus, le conditionnement sous certaines conditions restant attributif de la qualité de producteur.

CONCLUSION

A l'issue de ce chapitre, il est possible d'essayer de donner une définition précise de la notion de « producteur fiscal ». Sont producteurs fiscaux d'une part, ceux qui techniquement peuvent être considérés comme des producteurs industriels, à savoir ceux qui fabriquent, font fabriquer, donnent aux produits leur présentation commerciale définitive et, d'autre part, ceux qui pour des nécessités fiscales impérieuses, afin de bénéficier du régime de la suspension de taxe, ont pris cette position, à savoir ceux qui vendent à d'autres producteurs fiscaux et ceux qui vendent à l'exportation.

Nous avons constaté au cours de cette première partie de notre étude, que la notion fiscale de producteur a subi de profondes modifications. Sous le régime initial de la loi du 31 décembre 1936, on rencontrait des producteurs industriels qui n'étaient pas producteurs fiscaux et des producteurs fiscaux qui n'étaient pas producteurs industriels. Ces anomalies ont peu à peu disparu à la suite de réformes introduites, non pas par le législateur qui, lors-

qu'il abordait la taxe à la production, ne déposait que des projets d'exonération, mais par le gouvernement, à l'aide de décrets-lois; nous avons assisté à une évolution dans le sens d'une taxe à la production proprement dite, autrement dit la taxe unique globale semble s'asseoir davantage sur la production. C'était d'ailleurs l'idée première du législateur de 1936 en instituant la taxe à la production. Cependant, ce caractère de la taxe à la production va se trouver battu en brèche au cours du chapitre suivant relatif à l'étude des producteurs redevables de la taxe à la production, nous constaterons en effet que la taxe à la production se rapproche le plus possible de la consommation.

CHAPITRE II

LES PRODUCTEURS REDEVABLES

Dans la première partie de notre étude, nous avons délimité la notion de « producteur fiscal », nous avons défini tous ceux — fabricants ou même simples commerçants — qui, obligatoirement ou volontairement, sont justiciables du régime de taxe à la production, c'est-à-dire tous ceux qui sont soumis aux formalités qu'il édicte, aux déclarations qu'il impose et au contrôle qu'il comporte. Or, nous savons que la taxe à la production se caractérise par ce fait qu'elle est perçue une seule fois, à un certain stade de la circulation du produit. Il convient donc, maintenant, de préciser quel est, parmi cette chaîne de producteurs fiscaux, celui qui est le redevable de la taxe, c'est-à-dire celui qui est soumis, non seulement au régime de la taxe à la production, mais aussi au versement de cette taxe au Trésor, cette question se confond d'ailleurs avec celle de la définition de l'opération imposable.

Alors que dans l'étude de la notion du producteur fiscal, nous avons assisté, du fait des modifications qui ont été apportées au régime de la taxe à la production, à une évolution dans le sens d'une taxe à la production proprement dite; nous verrons qu'en ce qui concerne la notion du producteur redevable, la définition de cette notion s'est orientée dans le sens de taxe à la consommation, caractère qui, d'ailleurs, va à l'encontre du principe de la taxe unique, puisqu'il entraîne parfois des superpositions de taxe.

La définition du « producteur redevable » découle de la définition de l'opération imposable et d'une manière générale, on peut dire que c'est la vente à la consommation qui constitue l'opération imposable, le producteur redevable est donc celui qui effectue des ventes à la consommation. Mais le législateur a donné un sens très étendu à cette notion de vente à la consommation ; il lui a assimilé toute une série d'opérations qui, en fait, ne constituent nullement des ventes à la consommation proprement dites. Aussi est-il possible de distinguer trois sortes de producteurs redevables :

— le premier producteur qui vend directement ou indirectement le produit fini au consommateur, c'est donc celui qui effectue des ventes à la consommation proprement dites ;

— le producteur qui effectue ce que l'on appelle des « livraisons à lui-même » ;

— le producteur qui vend à certaines personnes considérées par la loi comme « consommateurs ».

Nous examinerons ces trois catégories de producteurs redevables dans trois sections distinctes.

Section I

Ventes à la consommation proprement dite

La première catégorie de producteurs redevables est constituée par ceux qui, parmi la chaîne des producteurs fiscaux, sont les derniers producteurs, c'est-à-dire ceux qui donnent à la matière première ou au produit semi-ouvré qu'ils ont acheté, sa forme dernière de produit fini.

Les ventes à la consommation proprement dites sont donc celles qui portent sur des produits finis et qui sont faites, soit à des commerçants en vue de la revente en l'état, soit à des consommateurs.

Deux conditions sont requises pour être considéré comme producteur redevable : il faut une vente de produit fini, il faut une vente directe ou indirecte à un consommateur.

I. *Vente de produit fini.*

Cette première condition appelle plusieurs précisions.

1. *Il faut une vente.*

Aux termes de l'article 1582 du Code civil, la vente est une convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer. La vente est parfaite entre les parties ajoute l'article 1583 du Code civil, et la propriété acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé.

Le droit civil fait abstraction de la livraison de la marchandise et du paiement du prix.

« Cette définition, est-il fait remarquer dans le *Guide Dalloz* relatif aux taxes à la production, n'est pas facile à transposer dans le droit fiscal. On ne peut, en effet, pour l'application de la taxe à la production, tenir compte uniquement de l'accord des parties, accord qui peut être purement verbal. Il faut, pour asseoir l'imposition, trouver un acte tangible qui laisse des traces non seulement dans la comptabilité des parties mais au dehors.

Il convient donc de retenir comme fait déterminant l'exigibilité de la taxe moins la vente considérée sous son aspect juridique que ses propres conséquences, c'est-à-dire, soit la livraison des marchandises, soit le paiement du prix.

Sous le régime de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires, c'était ce dernier fait qui déterminait l'exigibilité de l'impôt, celui-ci était dû sur le montant des ventes « effectivement et définitivement réalisées » y compris l'encaisse-

ment du prix (article 62 de la loi du 25 juin 1920). Mais lors de l'institution des taxes uniques spéciales, on fit abandon de ce fait générateur pour lui substituer le « système des débits » qui, par suite d'une décision ministérielle, était appliqué sur leur demande aux redevables de la taxe ordinaire.

Ce système a prévalu en ce qui concerne la taxe à la production.

En effet, aux termes de l'article 19 du décret du 27 janvier 1937, le fait générateur de la taxe est constitué par la livraison des marchandises. Or, dans la pratique actuelle, cette opération coïncide généralement avec l'établissement de la facture et le débit au compte du client.

Ce système, très avantageux pour le Trésor, se justifie, fait remarquer M. Emile Larguier dans son *Traité des taxes à la production*, en ce sens que plusieurs ventes en suspension ont généralement précédé celle qui donne lieu au paiement de l'impôt, il établit ainsi une compensation pour le Trésor.

Par contre, il oblige le redevable, unique pour un même produit, à faire l'avance de sommes considérables, avant même d'avoir pu les récupérer sur l'acheteur, lui imposant ainsi des fonds de roulement plus importants. Toutefois, il faut noter que le législateur a paré, dans une certaine mesure, à cet inconvénient, en autorisant les redevables à se libérer par obligations cautionnées; les obligations cautionnées sont des effets de crédit qui ont pour but de reporter à une date ultérieure, quatre mois au maximum, le paiement des droits liquidés et devenus exigibles et ce, moyennant le versement d'un intérêt de crédit et l'engagement d'une caution. Ce système de paiement par obligations a d'ailleurs été assoupli par un décret-loi du 12 novembre 1938 qui exempte les obligations cautionnées du droit de timbre, réduit le taux de l'intérêt de crédit et même le supprime pour les deux premiers mois de crédit.

Nous constatons donc que la notion fiscale de vente

ne ressemble en rien à la notion juridique. Il serait préférable de dire que, ce qui rend la taxe exigible, ce n'est pas une vente de produit fini, mais une livraison de produit fini, la livraison étant même dans bien des cas tout à fait indépendante du transfert de propriété de la chose vendue ; c'est ainsi que les éditeurs qui procèdent à l'envoi d'office aux libraires d'ouvrages nouvellement édités et dont ceux-ci ne sont débités qu'au fur et à mesure des ventes, sont redevables de la taxe à la production lors de la livraison aux librairies, la déduction des invendus n'étant faites qu'au fur et à mesure des retours.

2. *Il faut une vente de produit fini.*

La livraison doit porter, non pas sur une matière première ou sur un produit semi-ouvré, mais sur un produit fini susceptible d'être utilisé ou consommé tel quel. Tel est le principe. Mais ce principe souffre de nombreuses difficultés d'application, car le caractère de produit fini ne peut pas se définir intrinsèquement, il dépend également et surtout de la qualité de l'utilisateur. C'est ainsi que la livraison de papier à un imprimeur n'est pas considérée comme vente de produit fini, mais que, par contre, sera considérée comme vente de produit fini la vente de papier à un simple particulier pour son usage personnel ; c'est ainsi que l'alcool, l'huile peuvent être tantôt des produits finis consommables en l'état, tantôt de simples matières premières qui s'incorporent dans d'autres marchandises ; la même discrimination est à faire lorsqu'il s'agit de vente de papier d'emballage, dit « papier kraft » à un industriel pour le conditionnement de ses produits ou à un fabricant de sacs en papier.

En d'autres termes, le producteur fiscal vendeur pour savoir s'il est ou non redevable de la taxe à la production, devra s'enquérir, non seulement de la qualité fiscale de l'acquéreur, mais aussi de l'utilisation qui sera faite des

produits vendus, ce qui n'est pas toujours sans entraîner des difficultés auxquelles le décret d'application a d'ailleurs pallié en instituant la notion de livraison à soi-même.

Il est intéressant à ce sujet de mettre en relief le caractère technique de la taxe à la production que l'on ne rencontrait d'ailleurs pas sous l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires où les notions juridiques étaient prédominantes. Les producteurs redevables devront toujours se poser la question de savoir quelle sera l'utilisation des produits par eux vendus, les agents de l'Administration devront avoir des connaissances sur les caractéristiques techniques des industries exercées par les producteurs fiscaux qu'ils vérifient.

II. *Vente indirecte ou directe à un consommateur.*

Les producteurs redevables sont parmi les producteurs fiscaux ceux qui vendent des produits finis directement ou indirectement à un consommateur. Qu'appelle-t-on vente directe ou vente indirecte à un consommateur? Tel sera l'objet de ce présent paragraphe.

A. *Vente indirecte à un consommateur.*

La vente indirecte à un consommateur, c'est la vente faite à un commerçant en vue de la revente en l'état. Pour la définir, il faut donc l'opposer à la vente directe au consommateur. Ici, le producteur redevable, au lieu de vendre directement à un consommateur, passe par l'intermédiaire d'un commerçant qui, lui, revendra en l'état le produit fini à la consommation. L'on comprend que le redevable de la taxe soit, non pas le commerçant, puisqu'il se contente de revendre le produit fini en l'état, mais le dernier producteur fiscal qui a donné au produit semi-ouvré ou à la matière première sa forme dernière de produit fini.

La condition primordiale pour qu'il y ait véritablement vente indirecte à la consommation, est que le commerçant acheteur revende effectivement en l'état le produit par lui acheté. Il est donc nécessaire de préciser le sens du mot *revente en l'état*.

Cette précision avait donné lieu, lors des débats parlementaires sur la taxe à la production, à une discussion intéressante, un amendement avait été déposé tendant à compléter et à interpréter les mots « *revente en l'état* ». L'article déposé par le gouvernement était :

« La taxe sera perçue :

» *a*) sur les ventes effectuées par un producteur ou fabricant, soit à des commerçants en vue de la *revente en l'état*, soit à un consommateur ;

» *b*) ... »

L'amendement proposé était le suivant :

« La taxe unique globale sera perçue :

» *a*) sur les ventes effectuées par un producteur ou fabricant, soit à un commerçant en vue de la *revente en l'état* ou après une utilisation ne modifiant pas la substance de la matière, soit à un consommateur ;

» *b*) ... »

Cet amendement tendait à assimiler la *revente en l'état* à la *revente du produit qui a fait l'objet d'une utilisation ne modifiant pas sa substance*. Son auteur l'estimait nécessaire en vue d'éviter les superpositions de taxes, il estimait en effet, qu'il serait préférable que la taxe unique globale soit perçue, non pas au dernier stade de la production comme l'indiquait l'exposé des motifs de la loi, mais au premier, ce qui ne veut pas dire qu'elle devrait être perçue sur la matière première, il voulait restituer au mot producteur son véritable sens technique. Ce qui revenait à admettre une interprétation extensive de la notion de *revente en l'état* : il y a *revente en l'état* tant qu'il n'y a pas modification de la substance du produit vendu ; c'est ainsi qu'il considérerait que l'imprimeur qui se conten-

lait de noircir du papier par lui acheté, effectuait une revente en l'état, de même constituait une revente en l'état le fait pour un décorateur de revendre des objets achetés par lui après les avoir simplement décorés. Alors que le projet du gouvernement consistait à rapprocher la taxe le plus près de la consommation, l'amendement en question avait pour but de l'éloigner afin d'éviter une incidence économique onéreuse pour le consommateur.

Ce n'est pourtant pas cette interprétation qui a prévalu et la Chambre a adopté le projet du gouvernement. Les mots « revente en l'état » doivent se définir par opposition au « producteur fiscal ». Seront considérés comme effectuant des reventes en l'état, tous ceux qui n'effectuent pas des actes leur attribuant la qualité de producteur fiscal, les reventes en l'état sont celles qui portent sur des produits qui n'ont supporté aucune modification ou transformation, l'imprimeur et le décorateur n'effectueront en tant que tel, aucune revente en l'état.

B. Vente directe à un consommateur.

C'est la vente faite directement par un producteur fiscal à un consommateur, sans passer par l'intermédiaire d'un commerçant ou d'un négociant.

Nous rencontrons ici une des notions les plus délicates du régime de la taxe à la production, c'est la notion de consommateur qui forme avec celle de « producteur fiscal » les deux charnières de l'ensemble du régime. En effet, alors que la notion de producteur fiscal détermine les personnes qui sont soumises aux obligations imposées par le régime de la taxe à la production, la notion de consommateur va déterminer quels sont, parmi les producteurs fiscaux, ceux qui sont redevables de la taxe à la production, puisque cette taxe est due lorsque l'on passe du stade du producteur fiscal au stade du consommateur. La question se pose

alors de savoir à quel moment quittera-t-on le stade fiscal de la production pour franchir celui de la consommation, autrement dit la question se pose de savoir ce qu'il faut entendre par « consommateur ».

La définition du « consommateur » est donc nécessaire pour définir le producteur fiscal redevable de la taxe à la production. Cette définition n'a d'ailleurs pas été donnée par la loi du 31 décembre 1936 qui s'est bornée à poser comme principe que la taxe est due sur les ventes faites par un producteur, soit à un commerçant revendant la marchandise en l'état, soit à un « consommateur », mais de quel consommateur s'agit-il; la loi est muette sur ce point. Cette précision était pourtant nécessaire, car, selon l'acception qui en est donnée, le fondement même du régime de la taxe à la production est susceptible d'interprétation différente. Le décret d'application du 27 janvier 1937 a comblé cette lacune qui semblait intentionnelle; il a essayé de définir la notion de consommateur, mais cette notion a amené bien des contestations.

Nous allons examiner ici, d'une part, quelles sont les diverses définitions qui peuvent être données de cette notion de consommateur et, comme conséquence, les formes que pouvait prendre le régime de taxe à la production, et, d'autre part, quel est le système auquel s'est arrêté en définitive le gouvernement.

Définitions possibles.

Trois sortes de définitions peuvent être données de cette notion de consommateur, et, selon la définition adoptée, nous constaterons que le champ d'application de la taxe à la production sera plus ou moins étendu.

1. On peut tout d'abord dire qu'est « consommateur » celui qui utilise le produit acheté pour sa jouissance personnelle, les mots « jouissance personnelle » étant compris

stricto sensu; c'est ainsi que sera réputé consommateur celui qui achète un chapeau, un vêtement, une denrée quelconque pour son usage personnel; par contre, ne sera pas réputé consommateur celui qui achète un outil, une machine à écrire, des imprimés publicitaires, objets qu'il utilise dans l'exercice de sa profession; autrement dit, il faut que le produit acheté par le consommateur, pour que celui-ci soit véritablement considéré comme consommateur, ne soit utilisé ni dans ses opérations de fabrication, ni pour l'exercice de sa profession. En conséquence, le producteur redevable sera celui qui vend des produits utilisés par l'acheteur pour sa jouissance personnelle.

Avec cette définition, on voit apparaître un premier système de taxe à la production, dont le principe de base serait de proscrire d'une manière absolue toute superposition de taxe. L'on veut éviter qu'une taxation quelconque frappe l'un des éléments ayant concouru directement ou indirectement à la formation du prix de vente final de l'objet taxable.

Le prix de vente d'une marchandise est constitué en sus du bénéfice du vendeur par :

a) Le prix des matières premières et des produits y incorporés au cours des opérations successives de fabrication et de transformation;

b) Le prix des produits que l'on appelle des agents de fabrication, qui ont été utilisés dans les opérations industrielles de transformation, mais qui ont disparu au cours des opérations et ne se retrouvent pas dans le produit fini;

c) L'amortissement des éléments producteurs, tels que les bâtiments d'usines, ateliers, matériel fixe, outillage mobile, mobiliers;

d) Le prix des objets de toute nature achetés pour le service de l'exploitation : imprimés ou objets publicitaires, articles de bureau, appareil de chauffage et d'éclairage, tous autres produits quelconques dont la dépense est généralement passée par frais généraux;

e) Les salaires de la main-d'œuvre industrielle et du personnel employé dans la branche commerciale;

f) Les frais généraux et charges de tous ordres.

Dans ce système, tous les éléments concourant directement ou indirectement à la formation du prix de revient du produit fini taxable, ne sont jamais imposables; toutes ventes de matières, produits et objets quelconques qui interviennent à tous les échelons de la production, ne sont jamais considérées comme ventes à la consommation; la notion de consommateur est donc ici singulièrement restreinte, ainsi que le nombre des producteurs redevables et par suite le champ d'application de la taxe à la production.

Cependant, cette définition du consommateur ne paraît pas susceptible d'être retenue. L'intention du législateur d'éviter les superpositions de taxes ne semble pas avoir été de conférer à ce principe une portée aussi étendue. Si, comme le fait remarquer M. Lecerclé dans son étude de la taxe à la production, ce qui est proscrit, c'est le cumul de taxes sur les éléments composants du produit fini avec la taxe frappant le produit fini lui-même, il serait téméraire d'affirmer que l'on a voulu étendre cette règle aux éléments immobiliers producteurs de la marchandise. Au surplus, l'adoption d'une pareille définition créerait une brèche si importante dans le rendement de la taxe, qu'il paraît difficile de la considérer comme exprimant la volonté du Parlement et du Gouvernement.

2. Avec une seconde définition, on peut dire qu'est « consommateur » celui qui achète un produit en vue de l'utiliser, soit pour ses besoins personnels, soit pour l'exercice de sa profession, soit dans des opérations de fabrication.

Cette définition, qui a un sens beaucoup plus large que la première, semble correspondre mieux à l'acception économique du terme, mais ce n'est certainement pas le sens qu'a voulu lui donner le législateur.

Une telle définition reviendrait en effet à faire considérer comme consommateur, non seulement le simple particulier qui achète des produits pour son usage personnel, mais aussi le producteur industriel pour toutes les marchandises qu'il emploie ou met en œuvre dans ses fabrications, et à rendre imposables toutes les ventes qui lui sont faites de ces marchandises. Une telle définition aboutirait à une imposition à chacun des stades de la production, ce serait donc la négation même du principe de la taxe à la production, puisque ce régime d'imposition repose essentiellement sur le principe d'une taxation unique globale frappant une fois pour toutes le prix de vente du produit fini et qu'on ne saurait dès lors, sans attenter à ce principe, taxer également les ventes dont ont antérieurement fait l'objet les marchandises entrées dans la composition de ce produit fini.

3. Aux deux définitions de la notion de consommateur que nous venons d'indiquer ci-dessus et qui aboutissent à deux systèmes de taxe à la production tout à fait opposés l'un à l'autre, nous pouvons en ajouter une troisième intermédiaire aux deux précédentes et de laquelle découle un système de taxe à la production plus acceptable. Ce ne sera pourtant pas cette définition qui sera en définitive adoptée par le Gouvernement.

On peut, en effet, dire que sera réputé consommateur celui qui utilise les produits achetés, soit pour sa jouissance personnelle, soit pour l'exercice de sa profession, étant entendu que dans ce dernier cas, les produits achetés ne se retrouvent pas matériellement dans le produit fini vendu.

En conséquence, le producteur redevable sera celui qui vend des produits pour la jouissance personnelle de l'acheteur ou des produits qui ne se retrouvent pas matériellement dans les produits fabriqués et vendus par l'acheteur.

Avec cette nouvelle définition devront supporter la taxe, non seulement les produits utilisés par l'acheteur pour sa jouissance personnelle, mais aussi d'une part, les produits utilisés par l'acheteur comme instrument de production et, d'autre part, ceux utilisés comme agent de fabrication, c'est-à-dire ceux qui ne se retrouvant pas dans le produit fini, sont consommés par l'acheteur pour ses besoins industriels; seuls les produits qui constituent des matières premières, qui ont donc supporté quelques façons ou transformations, mais qui se retrouvent toujours dans le produit fini, ne supportent pas la taxe à la production et pourront circuler en franchise.

Définitions admises.

Le gouvernement ne s'est arrêté à aucune de ces trois définitions, mais dans les solutions qu'il a adoptées, il s'est toujours laissé guider, d'une part, par l'intérêt du Trésor et, d'autre part, par le principe de la non-superposition de taxe. Malheureusement, ces deux principes sont difficilement conciliables et la définition donnée par le décret du 27 janvier 1937 a été assouplie et aménagée par un décret du 24 août 1939.

1. Décret du 27 janvier 1937.

Si, en interprétant strictement l'esprit de la loi du 31 décembre 1936, aucune superposition de taxe ne devrait se produire et aucune taxe ne devrait frapper l'un des éléments quelconques concourant à la formation du prix de revient du produit fini, il n'en est pas moins vrai que la taxe à la production est une taxe sur le produit et que parmi les divers éléments du prix de revient, certains constituent des produits finis au même titre que le produit fabriqué lui-même et, en conséquence, devraient supporter

la taxe au même titre que le produit qu'il a servi à fabriquer.

Tenant compte de cette considération, le décret du 27 janvier 1937 distingue dans le prix de revient trois sortes d'éléments matériels : les matières premières, les agents de fabrication, les instruments de fabrication ; les matières premières ne supporteront jamais la taxe, parce qu'elles concourent directement à la fabrication du produit fini taxable ; les instruments de production, tels que les machines ou le matériel supporteront la taxe parce qu'ils constituent des produits finis qui ne seront plus l'objet de transformation ; les agents de fabrication, c'est-à-dire les produits consommés par le producteur pour ses besoins industriels et ne se retrouvant pas dans le produit fini, ne supporteront pas la taxe dans une certaine mesure.

La définition du consommateur a d'abord été esquissée par le gouvernement dans son exposé des motifs ; il a en effet précisé que l'expression « consommateur » devait s'entendre de la personne qui achète les marchandises pour ses besoins propres et pour ceux de sa profession et non en vue de les revendre en l'état ou après transformation.

Cette définition a été précisée par la suite dans le décret d'application du 27 janvier 1937 et dans l'instruction ministérielle du 18 février 1937.

On peut dire que légalement est consommateur, celui qui n'utilise les produits achetés ni pour la revente après transformation ni pour la consommation par le premier usage au cours de la fabrication.

Nous devons signaler ici que sont considérés comme consommateurs, les administrations publiques, telles que Guerre, Marine, Travaux publics, etc. ; cette disposition se comprend aisément du fait que ces administrations utilisent elles-mêmes les produits qu'elles achètent, les ventes de produits qui leur sont faites constituent donc la dernière opération susceptible d'être l'objet d'une taxation.

En définitive, les producteurs redevables sont ceux qui

vendent des produits qui ne sont destinés ni à être revendus après transformation, ni à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication. On voit bien apparaître ici la discrimination entre les divers éléments matériels du prix de revient du produit taxable : matières premières, instrument de production et agents de fabrication.

Si la notion de « produit destiné à être revendu après transformation » ne demande aucune précision puisqu'il s'agit simplement de matières premières dont l'interprétation ne doit jamais donner lieu en pratique à des contestations, il n'en est pas de même de la notion de « produits consommés par le premier usage au cours de la fabrication » et qui peuvent s'apparenter à ce que l'on appelle des agents de fabrication. La définition du « produit consommé par le premier usage » a été un des problèmes les plus délicats soulevés par l'application du régime de la taxe à la production.

L'Administration, dès la mise en application du régime de la taxe à la production, avait tenté de donner une définition exacte de cette notion et avait précisé que pour qu'un produit soit considéré comme consommé par le premier usage, il fallait que les conditions suivantes soient remplies :

a) Il faut d'abord que les produits soient par leur nature destinés à être consommés par le premier usage, c'est-à-dire qu'ils disparaissent dès leur mise en œuvre ;

b) Il faut ensuite que cette consommation soit effectuée au cours de la fabrication d'un produit passible de la taxe de 9 % ;

c) Il faut enfin qu'il y ait incorporation, interpénétration du produit consommé par le premier usage au produit nouveau fabriqué.

L'Administration ajoutait que c'était au fabricant qu'il appartenait d'apprécier, sous réserve des droits de contrôle du service si les matières considérées peuvent être assimilées à des matières premières.

Mais les redevables, dans de nombreux cas, ont montré les difficultés d'application de cette définition et son sens par trop restreint. Si dans certains cas, aucun doute n'était possible pour cette assimilation, comme par exemple pour l'encre destinée à un imprimeur, les produits d'ensimage utilisés dans l'industrie textile, le chlore servant au blanchiment de la paille, ce n'étaient là que des cas très rares pour lesquels d'ailleurs le produit consommé par le premier usage était presque une matière première. La plupart du temps, l'Administration considérait que les conditions n'étaient pas remplies tandis que les industriels estimaient qu'il s'agissait de produit consommé par le premier usage; il en était ainsi pour les modèles de fonderie qui ne servent qu'à la confection d'une seule espèce de pièces et qui sont détruits après usage, pour les clichés, maquettes, formes de découpage destinées aux imprimeurs, pour les feutres utilisés pour la papeterie, pour les filtres utilisés par les distillateurs, pour les produits abrasifs, les produits à polir, carbure de calcium, acétylène, oxygène. De nombreux industriels soutenus par leur Syndicat, ont trouvé cette interprétation administrative tout à fait contraire au principe de la non superposition de taxes. De nombreux litiges ont été soulevés. Aucune solution de principe ne leur était donnée.

Le gouvernement, en novembre 1938, a alors institué une commission de réforme de la taxe à la production et l'Administration, en attendant une solution de principe définitive, a édicté diverses mesures.

La première mesure a été prise afin de réserver les droits éventuels des redevables à une restitution sans les obliger à engager une instance pour le cas où leur point de vue triompherait; il s'agissait ici d'éviter que la prescription ne leur fût opposée dans le cas où ils auraient droit à une restitution de taxe.

Par une deuxième mesure, l'Administration sans attendre la solution de la commission de réforme, a précisé le

régime d'imposition dans un certain nombre de cas particuliers. Elle a fait preuve en l'occurrence d'un esprit très libéral et ses solutions sont intéressantes pour la notion de produit consommé par le premier usage. Il s'agit ici d'une lettre autographiée du 28 juillet 1939 qui fixe le régime d'imposition des croquis, maquettes, cartons piqués, travaux de composition pour les imprimeurs, clichés de photogravure, cylindres pour l'impression des tissus et des papiers peints.

Nous insisterons sur cette décision administrative, car elle marque une très nette évolution dans la définition du produit consommé par le premier usage et, en conséquence, dans celle du producteur redevable et du consommateur.

L'Administration se rend compte que la notion de consommation par le premier usage est d'une application très délicate et essaie de n'en point faire application; elle ne veut toutefois pas aller à l'encontre du principe de la non superposition de taxes; aussi va-t-elle approfondir l'analyse juridique des opérations en questions et faire appel ici à la notion de prestation de services. Mais cette analyse juridique nécessite un examen approfondi des conditions techniques dans lesquelles sont effectués les travaux envisagés, et c'est un grave inconvénient que de mêler des considérations techniques à des considérations fiscales.

Les opérations qui consistent à établir des croquis, maquettes, à piquer des dessins sur cartons, à effectuer des travaux de composition pour des imprimeurs, à graver des cylindres pour l'impression des tissus ou des papiers peints, avaient été considérées par les contribuables comme des actes aboutissant à la livraison de produits se consommant par le premier usage et qui ne sauraient donner ouverture à la taxe de 9%. Le service des Contributions indirectes estimait, au contraire, qu'il s'agissait là de produits qui devaient être classés parmi le matériel ou l'outillage et en conséquence taxables.

L'une et l'autre doctrines ont été estimées trop strictes. S'il est certain que les produits en question ne peuvent être rangés, ni parmi les matières premières, ni parmi les produits se consommant par le premier usage, car, s'ils servent à fabriquer des marchandises taxables, ils ne s'incorporent pas à ces marchandises et ne disparaissent point du fait de leur emploi; il est difficile de les considérer comme du matériel ou de l'outillage sans entraîner des superpositions de taxes très lourdes, sinon discutables.

Aussi l'Administration a estimé que la fabrication des objets de l'espèce est moins un acte de production qu'une prestation de services à la fois accessoire et indépendante d'un acte de production à laquelle elle se rapporte, et a admis les solutions suivantes.

L'Administration a décidé que l'établissement de croquis, de maquettes, la fabrication de clichés lithographiques, de cylindres gravés pour l'impression des tissus et celle des papiers peints, les travaux de composition, constituent des prestations de services; ils aboutissent à une livraison de travail et non à une livraison de produits, la remise de ces derniers ne faisant en quelque sorte que traduire la mise à la disposition de l'utilisateur du travail exécuté.

En conséquence, dans les cas de l'espèce, il convient de soumettre à la taxe de 3 % le prix de ces travaux pour lesquels il ne peut être utilisé que des produits libérés de la taxe à la production.

2. *Décret du 24 août 1939.*

La commission de réforme de la taxe à la production s'est vite rendu compte que la définition de « consommateur » donnée par le décret du 27 janvier 1937 et en vertu de laquelle était considéré comme consommateur celui qui n'utilise les produits achetés, ni pour la revente après transformation, ni pour être consommés par le premier usage

au cours de la fabrication, ne pouvait soulever que les plus grandes difficultés.

Deux solutions s'offraient à elle : — supprimer purement et simplement la notion du produit consommé par le premier usage et dans ce cas, était consommateur celui qui utilise pour sa jouissance personnelle les produits achetés, mais cette solution était loin de donner satisfaction au contribuable, et au surplus, était contraire au principe de la non superposition de taxes; — ou énumérer limitativement et pour toutes les industries, tous les produits que l'Administration considérait comme consommés par le premier usage.

C'est à une solution mixte que s'est arrêté le décret du 24 août 1939. Il a supprimé l'expression « produits consommés par le premier usage au cours de fabrication », mais a donné une définition beaucoup plus large et plus précise de la notion de « matières premières ». Il a en outre prévu un régime spécial pour les produits dits de consommation rapide utilisés par les industriels pour les besoins de leur fabrication.

Actuellement, sont réputés consommateurs au sens fiscal du terme, tous ceux qui achètent des produits qui ne peuvent être considérés comme matières premières au sens du décret du 24 août 1939. Il convient donc de préciser ce que le décret du 24 août 1939 entend par matières premières. Le décret les range en deux catégories :

a) La première catégorie comprend les matières premières ou produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition de produits ou objets ultérieurement passibles de la taxe de 9 %.

Il s'agit de matières se retrouvant en tout ou partie dans le produit fini, s'intégrant dans celui-ci.

Rentrent dans cette catégorie :

— les matières premières brutes (minerais, végétaux, pierre, bois, etc...) ou ouvrées (métaux, tissus, etc...), utilisées par les producteurs dans leur fabrication;

— les produits semi-ouvrés destinés à recevoir un complément de main-d'œuvre ;

— les pièces détachées devant être incorporées dans un ensemble constituant par lui-même un produit fini ;

— les produits finis livrés à des commerçants ayant la qualité de producteur du fait qu'ils donnent à ces produits leur présentation commerciale définitive.

En somme, peuvent être livrées en suspension de taxe aux producteurs les marchandises de toute nature entrant pour une part quelconque dans la composition ou la présentation commerciale des produits passibles de la taxe de 9 %.

Bien entendu, en application du principe de non superposition de taxe, continuent à être livrés en suspension de taxe les conditionnements et emballages non repris dont la valeur est intégrée au prix de vente des marchandises taxables.

b) La seconde catégorie des marchandises susceptibles d'être reçues en suspension par les fabricants, comprend « les matières ou produits ne constituant pas un outillage qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication ».

Ces termes constituent une définition aussi précise que possible. Ils s'appliquent à des produits qui ne sont ni des matières premières ni de l'outillage, mais qui s'intègrent dans la fabrication et ne reparaissent plus ensuite, en tout ou partie, lorsque la fabrication est terminée.

Il en est ainsi des produits suivants :

— l'acide sulfurique pour le décapage des métaux ;

— les explosifs de mines ;

— les produits d'ensimage ;

— le chlore pour le blanchiment du linge ;

— la lessive de soude caustique pour la fabrication de l'alumine ;

— le carbure de calcium, l'acétylène, l'oxygène ;

- la vapeur, le gaz utilisé pour le chauffage des fours;
- l'électricité utilisée pour le traitement thermique des métaux et dans l'électrochimie.

Cette liste n'est aucunement limitative.

Dans les cas douteux, il y aura lieu de considérer le rôle du produit dans la fabrication; en règle générale, lorsque ce rôle est indispensable à l'acte de production proprement dit (transformation chimique ou modification physique de la matière) et que le produit considéré est détruit ou perd ses qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication, il conviendra de décider que ledit produit rentre dans la seconde catégorie visée ci-dessus et peut être livré sous le régime suspensif.

Il est intéressant de préciser le sort que le décret a réservé à toute une série de produits que les industriels voulaient considérer comme des produits consommés par le premier usage au cours de la fabrication.

La commission de réforme des taxes à la production a estimé qu'il n'était pas possible, comme le demandaient certains industriels, d'appliquer le régime de la suspension de taxe, et, partant, l'exonération, à certains outillages dont la durée d'utilisation est plus ou moins limitée.

Tout ce qui est outillage constitue un produit fini taxé comme tel, quelle que soit son importance.

Par contre, cette commission a jugé équitable de fixer un régime spécial pour certains produits finis utilisés dans l'industrie et susceptibles de consommation rapide.

Ces produits sont limitativement désignés par le décret du 24 août 1939, à savoir :

- sable de fonderie, de coulée ou pour le sciage du marbre;

- produits abrasifs (poudres, pâtes, grenailles, boart, meules);

- produits à polir (poudres, pâtes, liquides, sciure, disques à polir, chiffons);

- magnésie, dolomie, briques réfractaires pour fours;

- mélasses pour moules de fonderie et moules de fonderie, à l'exclusion de coquilles;
- creusets de fonderie et lingotières;
- pointes de mouleurs et clous refroidisseurs;
- moules et gazettes utilisés dans l'industrie de la verrerie et de la porcelaine;
- électrodes pour fours électriques;
- huiles de coupe et huiles solubles, graisse d'embouissage, de tréfilage et d'étirage, produit de dégraissage utilisés dans la métallurgie;
- noir animal.

Ces produits doivent être livrés grevés de la taxe de 9% aux industriels utilisateurs, mais ceux-ci ont droit à une réfaction égale à 50% de la valeur sur laquelle les produits en question ont été taxés.

Cette réfaction sera imputée sur le montant des affaires taxables déclarées chaque mois par l'industriel utilisateur. Pour en bénéficier, celui-ci devra indiquer sur sa déclaration mensuelle, établie dans les conditions habituelles, le montant des factures de ses fournisseurs afférentes aux produits donnant droit à la ristourne et reçus par lui au cours du mois considéré. La moitié de la valeur primitivement taxée chez les fournisseurs ou à l'importation, sera déduite du montant des affaires taxables.

A l'appui de sa déclaration, il devra joindre un relevé détaillé desdites factures, avec indication des fournisseurs, des produits et des valeurs.

Il est précisé que cette ristourne ne profite qu'aux industriels utilisateurs soumis eux-mêmes au régime des producteurs, par conséquent elle ne peut être réclamée par les simples consommateurs n'ayant pas la qualité de producteur.

Section II

Livraisons à soi-même.

Parmi les producteurs redevables de la taxe à la production, il faut ranger à côté des producteurs qui effectuent directement ou indirectement des ventes à des consommateurs, ceux qui effectuent ce que le décret d'application du 27 janvier 1937 appelle des livraisons à eux-mêmes.

Cette notion de livraison à soi-même, dont le législateur n'avait pas parlé lors de l'élaboration de la loi du 31 décembre 1936, a été introduite par le décret d'application du 27 janvier 1937 dans son article 2-3° qui prescrit que :

« Constituent des ventes à la consommation :

» a) ...

» b) les livraisons à lui-même, par un producteur, de produits reçus en suspension de la taxe et qu'il utilise pour des usages autres que la revente après transformation ou que la consommation par le premier usage au cours de la fabrication ;

» c) les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise, soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations, soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place. »

Elle complète le système de la taxe à la production en vertu duquel la taxe est due sur tous les produits pour lesquels l'acheteur est considéré comme consommateur au sens fiscal du terme tel qu'il a été défini dans la section précédente.

On voit de suite dans le texte qui précède que deux cas sont envisagés par le législateur : il s'agit d'abord de produits achetés en suspension par le producteur et qui sont destinés à son usage personnel, et ensuite de produits qu'il

fabrique lui-même et qu'il utilise à titre de consommateur; nous examinerons successivement ces deux cas.

Premier cas.

Livraison à lui-même par un producteur de produits reçus en suspension de taxe et qui ne sont pas utilisés par lui comme matières premières ou assimilées.

C'est le cas du producteur fiscal qui a acheté en suspension de taxe certains produits qui ne sont pas considérés comme matières premières au sens du décret du 24 août 1939, ce producteur est alors redevable de la taxe à la production sur lesdits produits, taxe qu'il acquittera par le moyen d'une livraison à lui-même.

Théoriquement, ce cas ne devrait jamais se produire, puisque le producteur fiscal vendeur, en vertu des dispositions de l'article 2-3^o, a) du décret du 27 janvier 1937, est tenu d'acquitter la taxe à la production toutes les fois où il livre des marchandises qui sont destinées au besoin propre du producteur fiscal acheteur. C'est ainsi que le fabricant de meubles qui vend un mobilier de bureau à un fabricant d'appareil de chauffage, n'aurait aucune raison d'effectuer cette livraison en suspension de taxe nonobstant le fait qu'il saurait que ce fabricant acheteur a pris la position de producteur à raison de ses opérations industrielles et qu'il est inscrit sur le répertoire des producteurs; il y a en effet ici présomption et même quasi-certitude que le produit vendu est pour l'usage propre de l'acheteur.

Mais pratiquement, ce cas se produit assez souvent. Il faut en effet noter que toutes livraisons de producteurs à producteurs peuvent être faites en suspension de taxe et que, d'autre part, rien n'oblige l'acheteur à indiquer à son fournisseur l'utilisation qu'il veut donner au produit qu'il lui commande; aussi le producteur vendeur, pour savoir s'il peut ou non livrer en suspension de taxe, recherche si son client est inscrit sur le répertoire général des produc-

teurs, s'il est donc producteur fiscal. Il arrive donc que certains producteurs fiscaux ont reçu en franchise de taxe des produits qu'ils n'ont nullement l'intention d'utiliser comme matières premières ou assimilées. Le Gouvernement a été obligé de prendre une disposition édictant la taxation de ces produits ainsi reçus en suspension; ces sortes de livraisons entre producteurs fiscaux constituant une brèche dans le régime de la taxe à la production, il a obligé les producteurs acheteurs à acquitter eux-mêmes la taxe, par le moyen d'une livraison à eux-mêmes, sur les produits qu'ils ont achetés et pour lesquels ils doivent être considérés comme consommateurs. Cette disposition de livraison à soi-même est tout à fait conforme à la définition fiscale de vente à la consommation que nous avons étudiée dans la section précédente, le producteur fiscal acheteur peut en effet être considéré comme consommateur, au sens fiscal du terme, des produits qu'il a achetés.

Il faut noter que cette disposition présente un caractère de règle d'exception, car elle est dans bien des cas préjudiciable aux intérêts du trésor. Aussi en a-t-on, dans une certaine mesure, restreint l'application, deux mesures successives ont été prises à ce sujet.

La première mesure est relative à l'assiette de la taxation de cette sorte de livraison à soi-même.

En vertu du décret du 27 janvier 1937 la taxe est due sur le prix de vente, taxe comprise; mais dans le cas de livraison à lui-même par un producteur de produits reçus en suspension de taxe et qu'il utilise pour des usages autres que ceux qui ont motivés la suspension de taxe, la valeur imposable est le prix d'achat desdits produits, dans cette hypothèse le Trésor perd donc l'impôt sur l'impôt, c'est ainsi que si un producteur achetant pour le fonctionnement de sa propre entreprise un matériel industriel d'une valeur de 1.000.000, prenait pour cet achat la position de producteur vis-à-vis de son fournisseur, il recevrait en suspension le matériel et paierait lui-même la taxe de 9 % sur son prix d'achat soit

90.000 francs, alors que normalement ce matériel aurait dû lui être livré taxe acquittée par le fournisseur qui l'aurait comprise dans son prix et aurait versé au trésor : $1.000.000 \times 9 : 91 = 98.901$ fr., le trésor se trouvait donc lésé de 8.901 fr. dans l'opération. Un décret du 16 juillet 1937 est venu rectifier cette disposition et supprimer cette inégalité. Désormais, en cas de livraison à soi-même, la valeur imposable sera celle sur laquelle la taxe aurait été calculée chez le fournisseur desdits produits si la livraison en avait été faite taxe acquittée, c'est-à-dire le prix d'achat des produits augmenté de la taxe y afférente. Il n'y aura donc plus intérêt pour les producteurs fiscaux à effectuer tous leurs achats en suspension de taxe et à acquitter eux-mêmes la taxe sur les produits qu'ils n'utilisent pas comme matières premières ou assimilées.

La deuxième mesure a pour effet de restreindre ce premier cas de livraison à soi-même. Certains producteurs, en effet, s'appuyant sur la disposition du décret du 27 janvier 1937 entendaient recevoir tous leurs produits en suspension de taxe, quitte à payer celle-ci au moment de leur emploi; ils faisaient valoir que cette méthode était simple et leur évitait une discrimination sur la commande, discrimination les obligeant à prévenir leur fournisseur habituel de la nature fiscale de la vente; mais cette manière de faire entraînait des abus préjudiciables au Trésor en raison du paiement différé de la taxe et des omissions qui se produisaient inmanquablement. Aussi un décret-loi du 24 mai 1938 est venu, en principe, supprimer ce premier cas de livraison à soi-même en prescrivant que la taxe est perçue sur les ventes faites à des producteurs ou fabricants ou à des commerçants ayant pris la position de producteurs lorsque les ventes portent sur des marchandises autres que celles susceptibles d'être reçues en suspension, ce qui implique l'impossibilité de recevoir en suspension de taxe des produits non destinés à être utilisés comme matières premières ou assimilées. Mais cette suppression est toute pla-

tonique, car il est impossible d'exiger que l'acheteur fasse connaître à son fournisseur l'utilisation des produits qu'il lui commande; les auteurs de cette disposition l'ont d'ailleurs reconnu puisqu'ils ont laissé subsister les dispositions du décret du 27 janvier 1937 relatives aux cas de livraison à soi-même, leur intention était simplement d'en restreindre le champ d'application.

Deuxième cas :

Livraison à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations, soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place.

Il s'agit ici du producteur fiscal qui fabrique lui-même certains produits qu'il utilise en tant que consommateur, ce producteur est redevable de la taxe à la production sur ces dits produits.

Nous étudierons d'abord l'évolution qu'a subie cette disposition et l'interprétation qui peut en être donnée, ensuite la critique qui peut en être faite et enfin nous examinerons quelques cas d'application.

A. Evolution de cette disposition et interprétation.

L'ancienne législation de la taxe sur le chiffre d'affaires n'envisageait aucune taxation sur les marchandises fabriquées par les industriels et qu'ils destinaient à leur propre usage; le législateur lui-même, dans la loi du 31 décembre 1936, ne fait aucune allusion à cette notion nouvelle, il parle simplement d'une taxe sur les ventes de produits finis. Cette disposition peut sembler découler du principe même de la taxe à la production qui est une taxe sur le produit. Aussi est-ce le gouvernement qui a introduit pour la pre-

mière fois cette notion nouvelle dans le décret d'application du 27 janvier 1937 lorsqu'il prescrit dans l'article 2-3° du décret que : « Constituent des ventes à la consommation (donc des ventes taxables) les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise dans une entreprise, une affaire de prestation de services, ou de ventes à consommer sur place. »

Il importe de souligner que cette disposition n'a en vue que les produits fabriqués par le producteur lui-même et dont il n'envisageait pas l'utilisation pour son compte personnel. Cette disposition ne peut recevoir son application que dans des cas strictement délimités par le décret lui-même lorsque le producteur fabricant exploite en même temps une affaire connexe qui ne rentre pas dans le cadre du régime de la taxe à la production et qui consiste soit en une entreprise de travaux, soit dans une affaire de prestation de services, soit dans une entreprise de ventes à consommer sur place. Il faut donc, en d'autres termes, qu'il y ait exploitation concomitante par un même producteur d'une part d'une entreprise de fabrication rentrant dans le régime de la taxe à la production, d'autre part d'une entreprise de travaux, de prestation de services ou de ventes à consommer sur place. Cette disposition ne peut donc recevoir son application lorsque l'opérateur, étant exclusivement fabricant, mais ayant des entreprises connexes fait des livraisons de l'une à l'autre de ses entreprises et lorsque l'opérateur effectue des opérations de fabrication qui rentrent dans l'objet normal de son entreprise de travaux. Ceci étant bien spécifié, les hypothèses visées par le décret du 27 janvier 1937 sont les suivantes :

LIVRAISONS A UN FOURNISSEUR DE SERVICES.

C'est le cas par exemple du producteur qui fabrique des appareils qu'il destine à la vente et à la location ; il est réputé fiscalement être à la fois fabricant et fournisseur de services et les livraisons que sa personne « fabricant » fait à sa

personne « fournisseur » sont assimilées à des ventes réelles et imposées comme telles.

LIVRAISON A UN ENTREPRENEUR.

C'est le cas du fabricant de matériaux, producteur fiscal, qui est en même temps entrepreneur de travaux, non producteur fiscal, il sera redevable de la taxe à la production non seulement lorsqu'il vendra des matériaux à un tiers mais aussi lorsqu'il en livrera à son entreprise de travaux.

LIVRAISON A UNE ENTREPRISE DE CONSOMMATION SUR PLACE.

Ce devrait être le cas d'un fabricant en gros de pâtisserie qui vend à des pâtisseries de détail et qui, en même temps, approvisionne un magasin de vente à consommer sur place exploité par lui; la taxe à la production devrait être due par lui aussi bien sur les ventes de gâteaux aux pâtisseries revendeurs que sur ses livraisons à son propre établissement de consommation sur place. Cette hypothèse ne se présente que dans le cas du pâtissier exploitant concurremment un restaurant ou un café pour ce qui concerne les gâteaux qu'il livrerait à cet établissement et non dans le cas du pâtissier qui effectue à la fois des ventes à consommer sur place et des ventes à emporter. Nous avons vu en effet que la notion de livraison à soi-même ne joue que lorsqu'il y a entreprises concomitantes, ce qui n'est pas le cas du pâtissier qui effectue des ventes à consommer sur place et des ventes à emporter; aussi l'Administration a-t-elle admis que ce pâtissier n'était redevable que de la taxe de 9 % (sous réserve de l'application de la déduction de 30 % pour les ventes au détail) sur la totalité de ses ventes.

Un décret-loi en date du 25 août 1937 incorpore dans le Code des taxes à la production du 29 avril 1937 les dispositions de l'article 2-3° *b* et *c* du décret du 27 janvier per-

mettant de taxer comme ventes les livraisons faites à lui-même par un producteur. Mais le texte relatif aux livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui a sensiblement étendu la portée du texte primitif. Le nouveau texte précise que « constituent des ventes à la consommation les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise soit pour ses besoins ou ceux de son entreprise de production, soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place ». Les hypothèses dans lesquelles la notion de livraison à soi-même va jouer sont donc plus nombreuses. Alors qu'en vertu du décret du 27 janvier 1937 cette notion ne joue que lorsqu'il y a exploitation concomitante par un même opérateur d'une part d'une entreprise de fabrication rentrant dans le régime de la taxe à la production, d'autre part d'une entreprise de travaux, de prestation de services ou de ventes à consommer sur place, avec le décret-loi du 5 août 1937 cette imposition jouera aussi sur les produits fabriqués par le producteur lui-même et dont il envisage l'utilisation, soit pour son compte personnel, soit dans sa propre exploitation.

Une troisième modification a été apportée à cette notion de livraison à soi-même par un décret-loi du 24 mai 1938 qui modifie le Code des taxes à la production du 29 avril 1937 en prescrivant que : « constituent des ventes à la consommation les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations, soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place » et un décret du 7 juin 1938 est venu mettre en conformité les textes du décret d'application du 27 janvier 1937 avec ceux du Code des taxes à la production. Il est à remarquer que cette troisième évolution a étendu encore le champ

d'application de cette notion de livraison à soi-même. Désormais cette notion va jouer :

D'une part, lorsqu'il y aura entreprise concomitante et que le producteur fabricant exploite en même temps une affaire connexe qui ne rentre pas dans le cadre du régime de la taxe à la production et qui consiste soit en une entreprise de travaux, soit dans une affaire de prestation de services, soit dans une entreprise de ventes à consommer sur place ;

D'autre part, lorsque le producteur fabrique des produits dont il envisage l'utilisation pour son compte personnel ;

Enfin, lorsque les produits fabriqués par le producteur sont utilisés par lui dans une ou plusieurs de ses diverses exploitations quand bien même ces diverses exploitations rentrent dans le cadre du régime de la taxe à la production.

Ayant précisé l'évolution des textes qui gouvernent la matière et le champ d'application actuel de cette notion, il est intéressant et nécessaire d'indiquer, puisqu'il s'agit de livraisons assimilées à des ventes taxables, quelle est l'assiette de l'imposition.

Cette assiette a été précisée par l'article 4-4° du décret du 27 janvier 1937 qui prescrit que : « En cas de livraison à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui la valeur imposable sera le prix normal de vente à la consommation des produits. » La valeur imposable sera donc non pas comme on aurait pu le croire la valeur des matières achetées par le producteur pour la fabrication desdits produits mais le prix normal de vente à la consommation de produits similaires. La valeur imposable englobe donc les matières premières, les frais de main-d'œuvre, les frais généraux divers, le bénéfice normal du producteur, le tout étant augmenté de la taxe à la production puisqu'il s'agit de prix de vente à la consommation. Une remarque peut être faite ici : c'est que cette valeur imposable

sable ainsi déterminée ne s'appliquera que dans le cas de produit fabriqué et utilisé par le producteur et dont il existe dans le commerce des exemplaires similaires ; mais il peut arriver que le producteur fabrique des produits qu'il utilisera lui-même parce que ces produits ne peuvent se trouver dans le commerce, il s'agirait dans ce cas de produits tout à fait spéciaux nécessaires pour obtenir une fabrication toute particulière ; dans ce cas il serait difficile de soutenir que la valeur imposable serait le prix normal de vente à la consommation de produit similaire puisqu'il n'existe pas de produit similaire et la taxe à la production devrait être due uniquement sur la valeur des matières premières utilisées pour la fabrication desdits produits.

B. *Critique de cette disposition.*

Une première critique d'ordre juridique peut être faite à ce sujet. On peut en effet contester, ainsi que l'ont fait MM. Morillot et Gardes dans leur *Traité des taxes à la production*, la légalité de cette disposition. Il faut remarquer que la loi du 31 décembre 1936 a institué une taxe sur les ventes de produits finis, la loi vise donc expressément « les ventes », elle n'a nullement spécifié que l'utilisation par un producteur de produits fabriqués par lui, ce que le décret appelle la livraison à soi-même, doit être assimilés à une vente à la consommation ; il est d'ailleurs à noter que du point de vue juridique on ne se vend pas à soi-même. Aussi il est possible de prétendre que le Gouvernement dans son décret d'application a créé une notion absolument nouvelle en assimilant aux ventes à la consommation les livraisons à soi-même ; notion dont le législateur, dans le texte même de la loi, n'a jamais parlé et qu'il a donc outrepassé singulièrement ses pouvoirs. Ceci est d'autant plus vrai que le législateur, lorsqu'il a envisagé une notion identique, l'a fait expressément dans le texte même de la loi qu'il a édictée et ce, au sujet de livraison par un producteur d'ob-

jets ou de produits de sa fabrication à titre de primes à l'occasion de ventes de produits non fabriqués par lui.

Une seconde critique est faite qui est basée sur une interprétation erronée du principe même de la taxe à la production et de la notion de vente à la consommation. Certains prétendent, en effet, que la taxe à la production étant une taxe sur le produit fini, il est tout à fait anormal de taxer les produits fabriqués par le producteur et qu'il utilise dans ses exploitations puisque le coût de ces produits se retrouve nécessairement dans le prix des marchandises vendues à la clientèle et qui sont elles-mêmes soumises à la taxe, que l'on aboutit ainsi à une superposition d'impôts tout à fait contraire au but poursuivi par le législateur qui a bien précisé que la taxe ne doit légalement être perçue qu'une seule fois. Cette critique selon nous, si elle semble correspondre, à première vue, au vœu du législateur et à l'esprit général de la loi, n'en est pas moins erronée et contraire au principe des ventes à la consommation, seuls en effet peuvent ne pas supporter la taxe à la production les produits destinés à être utilisés comme matières premières ou assimilées, ce qui n'est pas le cas lors de produits fabriqués par le producteur et qu'il utilise soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place.

Une troisième critique peut être apportée au sujet de l'interprétation à donner aux divers textes régissant cette notion et de son champ d'application. L'Administration prétend en effet que les textes nouveaux intervenus postérieurement au décret d'application du 27 janvier 1937 ne font que développer les dispositions du décret d'application et que consacrer une situation existant déjà antérieurement. « Cette addition, est-il indiqué dans une circulaire administrative, ajoute une précision indispensable et n'apporte en fait aucun changement aux conditions d'application de la taxe. » Elle estime en effet que c'est à partir du

1^{er} février 1937 et non au 1^{er} septembre 1937, date d'application du décret-loi du 25 août 1937, ou du 1^{er} juin 1938 date d'application du décret du 24 mai 1938, que sont taxables les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise, soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place. Nous croyons, quant à nous, qu'il y a là une interprétation erronée des décrets complétant les dispositions du décret du 27 janvier 1937. Le décret d'application du 27 janvier 1937 contient au sujet des livraisons à soi-même une disposition contrastant avec les principes normaux du droit commun, aussi est-il possible de l'appliquer uniquement aux cas expressément prévus par le texte en question et il n'y a pas lieu de donner aux décrets postérieurs des 25 août 1937 et 24 mai 1938 un effet rétroactif pour le cas non prévu au décret du 27 janvier 1937. Des litiges assez nombreux sont actuellement pendants devant les tribunaux administratifs et une solution ne saurait tarder à intervenir.

C. *Quelques cas d'application.*

Cette notion de livraison à soi-même donne lieu à de nombreuses discussions, aussi est-il intéressant d'en examiner quelques-unes de ses applications les plus contestées. Nous allons d'ailleurs constater que ces applications mettent la plupart en jeu la notion de produits consommés par le premier usage au cours de fabrication, notion qui a trouvé sa solution dans le décret du 4 août 1939.

1^o *Electricité produite par les usagers.* — Il s'agit ici d'un producteur au sens fiscal du terme qui produit lui-même son électricité qu'il utilise soit pour les besoins généraux de son exploitation : éclairage des ateliers ou des bureaux,

soit comme force motrice, soit sous forme d'agent électrolytique.

Il est très certain qu'il s'agit ici d'une opération de fabrication au sens fiscal du terme et que l'électricité ainsi fabriquée constitue un produit.

Mais pour savoir si la taxation est ou non fondée, il faut distinguer selon l'utilisation qui est donnée à l'électricité ainsi produite. Si l'électricité est destinée à être utilisée pour les besoins généraux de l'exploitation : pour le chauffage ou l'éclairage des ateliers et des bureaux, et, du moment que l'on admet qu'elle constitue un produit, il apparaît que les dispositions relatives à la notion de livraison à soi-même s'appliquent puisqu'il s'agit bien d'un produit fabriqué par un producteur et qu'il utilise pour les besoins de son exploitation. Mais la taxe à la production ne sera due qu'à dater du 1^{er} septembre 1937 date d'application du décret du 25 août 1937 et non du 1^{er} février 1937 puisque le décret d'application du 27 janvier 1937 a un champ d'application nettement délimité.

Si cette électricité est utilisée sous forme d'agent électrolytique soit en électrochimie ou en électrometallurgie, ou comme force motrice, il s'agit bien encore ici de produits fabriqués et livrés à lui-même par un producteur, mais ces produits constituent soit des matières premières, soit des produits consommés par le premier usage au cours de la fabrication du produit fini taxable et doit donc être livré en suspension de taxe.

Et cependant, malgré le bien-fondé de cette discrimination, l'Administration a usé du texte dans toute sa généralité et a estimé que le courant consommé, soit sous forme d'agent électrolytique, soit comme force motrice, ne remplissait pas les conditions nécessaires pour bénéficier de la suspension de taxe. Les contribuables se sont élevés contre ces prétentions qu'ils trouvaient exagérées, de nombreux procès ont été engagés, mais aucune solution jurisprudentielle n'intervenait.

Le décret du 24 août 1939 est alors intervenu et a résolu le problème. L'électricité utilisée soit comme force motrice soit pour le traitement thermique des métaux et dans l'électrochimie est assimilée à une matière première. On peut en effet la ranger dans la catégorie des matières ou produits ne constituant pas un outillage, qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication. Elle n'a pas à supporter la taxe; mais restera imposable l'électricité utilisée pour les besoins généraux de l'entreprise : pour l'éclairage et le chauffage.

2^o Question des échantillons. — Nous envisageons ici le cas où l'échantillon est un produit de la fabrication du producteur fiscal, c'est d'ailleurs le cas courant puisque à côté de la fabrication proprement dite de l'échantillon, il y a toujours un travail de présentation qui lui est nécessaire pour permettre son utilisation comme échantillon (découpage des tissus et collage sur papier, montage sur album dudit papier), travail de préparation qui confère à lui seul déjà la position de producteur fiscal.

C'est ici une question très importante qui a été et est encore la source de nombreux conflits entre l'Administration et le contribuable, mais il convient pour la résoudre de distinguer selon l'usage qui est fait des échantillons.

Si l'échantillon n'a d'autre but que de servir de point de comparaison entre la marchandise déjà commandée et la marchandise à livrer qui doit être conforme à la proposition, il semble que l'échantillon puisse être considéré comme un accessoire de la marchandise à vendre au même titre que l'emballage et la ficelle; et de même que pour l'emballage et la ficelle non facturés à part, l'Administration admet que le prix est compris dans le prix du produit vendu et n'a pas en conséquence à supporter spécialement la taxe, de même devrait-il en être pour les échantillons utilisés de cette sorte.

Si l'échantillon est destiné à établir des collections qui sont confiées aux clients, mais qui ne sont pas laissés à leur disposition de façon définitive puisqu'il reste la propriété exclusive de l'exploitant qui va les revendre après utilisation comme déchet, il serait possible de prétendre que la taxe est due uniquement sur le prix effectif de vente comme déchet; mais cette interprétation peut apparaître dans bien des cas comme inexacte, car l'échantillon a été normalement établi non pas dans le but d'une vente au titre de déchet mais dans le but d'utilisation au titre d'échantillon proprement dit. Aussi le fabricant producteur fiscal peut être considéré, pour les échantillons qu'il a établis et qu'il utilise pour les besoins de son exploitation, comme effectuant une livraison à lui-même au sens de l'article 2-3° c du décret du 27 janvier 1937 et est donc redevable de la taxe à la production sur la valeur de l'échantillon proprement dit.

C'est d'ailleurs ce qui se produit dans le cas le plus courant d'utilisation des échantillons à savoir celui où les échantillons sont remis à des clients éventuels pour provoquer des ventes. L'Administration estime en effet que les producteurs fiscaux utilisateurs d'échantillons par eux fabriqués sont considérés comme effectuant des livraisons à eux-mêmes et en conséquence redevable de la taxe à la production. De nombreuses protestations se sont élevées à ce sujet, de nombreux arguments ont été invoqués contre cette prétention.

La commission de réforme est intervenue ici et a prescrit la solution suivante applicable actuellement et qui distingue selon qu'il s'agit :

1° De produits marchands appelés improprement, dit l'Administration, échantillons, par exemple produits pharmaceutiques, savons, articles de bureau, il faut distinguer selon :

— Qu'ils sont distribués, ils sont alors taxés à 9 % sur le prix normal de vente en gros de produits similaires ou sur le prix de revient s'il n'existe pas de produits similaires;

— Qu'ils ne sont pas distribués, mais vendus après présentation, comme par exemple les coupons de plusieurs mètres confiés à des voyageurs de commerce; ils sont alors taxables sur le prix de vente effectif.

2° D'échantillons proprement dits, c'est-à-dire de fragments de la marchandise qui servent à faire apprécier celle-ci, comme par exemple les liasses de tissus ou de papiers peints; aucune taxe ne s'applique, mais le cartonnage servant à enliasser sera taxé.

3° Une application encore très fréquente de cette notion de livraison à soi-même existe dans le cas des producteurs fiscaux fabricant eux-mêmes leur propre outillage. Cette hypothèse est courante dans l'industrie métallurgique, où, plus précisément, dans ce qu'on appelle vulgairement la petite industrie qui comprend un ensemble d'industries qui partant des métaux comme matières premières, leur font subir certaines transformations et, d'une manière générale, dans les industries qui travaillent les métaux.

Ici il arrive couramment que les industriels fabriquent eux-mêmes les outils, machines et machines-outils nécessaires à la transformation de leurs matières premières et ce, soit dans un but d'économie parce que les machines par eux fabriquées leur reviennent à un prix moindre de celui pratiqué dans le commerce, soit parce que leur fabrication étant tout à fait spéciale nécessite un outillage particulier qui ne se trouve pas dans le commerce. Il est très certain qu'il s'agit ici de véritables livraisons à soi-même et l'Administration exige toujours la taxe sur la valeur des outils, machines-outils ou machines ainsi produites par l'industriel pour son compte personnel.

Mais, dans certains cas, ces outils, machines-outils ou machines pourraient rentrer dans la catégorie des produits finis de consommation rapide prévue par le décret du 24 août 1939 et bénéficier de la réfaction de 50% instituée par ledit décret; par ailleurs, il serait à notre avis possi-

ble de soutenir que, dans le cas d'outillage tout à fait spécial qui ne se trouve pas dans le commerce, la taxe serait due non pas sur la valeur de cet outillage mais sur la valeur des matières utilisées pour sa fabrication puisque, étant donné qu'il n'existe pas dans le commerce de produits similaires il ne peut pas être question d'appliquer l'article 4-4^o du décret du 27 janvier 1937 qui prescrit que : « en cas de livraison à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui, la valeur imposable sera le prix normal de vente à la consommation de produits similaires ».

Section III.

Extension de la notion de vente à la consommation.

Parmi les producteurs redevables, nous avons vu qu'il faut ranger d'une part les producteurs qui font des ventes directes ou indirectes à la consommation, d'autre part les producteurs qui font ce que le décret d'application appelle des livraisons à eux-mêmes. Nous allons examiner ici une troisième catégorie de producteurs redevables, ce sont ceux qui vendent à certaines personnes qui sont considérées par la loi comme « consommateurs ». Il s'agit ici d'une extension qui est donnée à la notion de vente à la consommation ; certaines ventes ou certaines livraisons, selon qu'elles sont faites à certaines personnes ou selon qu'elles portent sur certains produits, seront considérées comme vente à la consommation et les producteurs fiscaux qui effectueront ces dites opérations seront redevables à leur sujet de la taxe à production.

Ces opérations ont été précisées par l'article 3-2^o de la loi du 31 décembre 1936 et sont les suivantes :

— ventes faites pour l'exercice de sa profession artisanale à un artisan remplissant les conditions prévues par l'article 23 du Code général des impôts directs ;

- les ventes faites à tous les assujettis de la taxe de 3 %;
- les ventes aux coopératives de consommation et groupements d'achat;
- les livraisons par un producteur d'objets ou de produits de sa fabrication, à titre de prime à l'occasion des ventes de produits non fabriqués par lui.

Ventes aux artisans.

Toutes les ventes faites par un producteur fiscal à un artisan, que ces ventes portent sur des produits finis, semi-ouvrés ou même sur des matières premières, sont assujetties à la taxe à la production.

Il y a lieu d'étudier à ce sujet quelle est la position des artisans au regard du régime de la taxe à la production. Nous préciserons tout d'abord quels sont les artisans en question et ensuite quelle est leur situation.

Les artisans dont il est ici question sont ceux qui remplissent les conditions prescrites par l'article 23 du Code général des impôts directs; ce sont « les artisans travaillant chez eux ou au dehors, qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail et qui n'utilisent pas d'autres concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants, d'un compagnon et d'un apprenti de moins de dix-huit ans avec lequel un contrat régulier d'apprentissage a été passé dans les conditions prévues par les articles 1, 2, 3 du livre I^{er} du Code du travail ». Il faut en effet noter que la définition de l'artisan varie selon que l'on envisage le point de vue corporatif (Chambre des métiers), le point de vue économique (bénéfice des lois sur le crédit artisanal), le point de vue social (bénéfice de la législation sociale) ou le point de vue fiscal et encore ici la définition est différente selon qu'il s'agit de l'impôt des patentes ou de l'impôt des B. I. C. et de la taxe à la production. Au regard de la taxe à la production seront

considérées comme artisans les personnes qui remplissent les conditions suivantes : l'artisan ne doit utiliser que les concours autorisés par la loi et il doit se livrer principalement à la vente du produit de son propre travail.

1^o L'artisan ne doit utiliser que les concours autorisés par la loi à savoir :

— celui de sa femme, de ses père et mère, de ses enfants et petits-enfants sans condition de cohabitation.

— celui d'un compagnon et d'un apprenti de moins de 18 ans muni d'un contrat d'apprentissage.

Ce mot « compagnon » doit être pris dans son sens le plus général et désigne tout ouvrier travaillant avec l'artisan, qu'il soit occupé à l'année, au mois ou à la journée, qu'il s'agisse d'un ouvrier qualifié ou d'un simple manœuvre. En ce qui concerne l'apprenti il doit avoir moins de dix-huit ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition considérée.

2^o L'artisan doit se livrer principalement à la vente du produit de son propre travail :

a) Il doit travailler à ses risques et périls,

b) Il doit exercer personnellement une industrie manuelle et en vendre les produits.

La question s'était posée de savoir si pouvait être considéré comme artisan celui qui utilisait non seulement un outillage purement mécanique et fonctionnant exclusivement à la main ou à la pédale, mais aussi la force motrice ou des machines-outils. L'Administration, sous la pression de la jurisprudence du Conseil d'Etat, s'est orientée vers une interprétation libérale et a admis que sont considérés comme artisans ceux qui s'aident dans leur travail de la force motrice ou de machines-outils et, quelle que soit la nature de l'industrie envisagée, dès lors qu'en fait et dans chaque exploitation en cause le rôle personnel de l'artisan demeure prédominant par rapport à celui des machines.

3^o L'artisan ne doit pas exercer sa profession commercialement, ce qui implique :

— que l'artisan n'achète et ne travaille les matières

premières dont il a besoin que pour satisfaire aux commandes qui lui sont faites, il ne pourra donc stocker que la quantité de matières premières que comporte normalement l'exercice de son métier et compte tenu de la nature propre de celui-ci ;

— que l'artisan doit tirer son gain essentiel de son travail manuel sans se livrer à des opérations spéculatives sur les matières premières ni sur les produits de négoce ;

— que l'artisan ne doit pas réaliser la vente de ses produits au moyen des procédés en usage dans la pratique commerciale.

La définition fiscale de l'artisan étant ainsi donnée, nous pouvons poser en principe que les artisans, à moins de prendre volontairement position de producteurs fiscaux restent, en vertu des articles 3-2^o *a* et 4^o et 5-3^o de la loi du 31 décembre 1936 totalement en dehors du circuit des personnes imposables aux taxes uniques sur la circulation des produits. Pour ce qui est de leurs ventes, celles provenant de produit de leur fabrication échappent à la taxe de 9% en vertu de l'exonération expresse édictée par l'article 3-4^o de la loi précitée ; quant à leurs ventes en l'état d'articles d'achat, elles échappent également à l'impôt en vertu des principes généraux de la loi du 31 décembre 1936 et parce que, pour les livraisons de l'espèce, les artisans agissent comme simples revendeurs.

Pour ce qui est de leurs achats, ils reçoivent libérées de la taxe de 9% les marchandises qu'ils destinent à la revente en l'état ou après transformation, cela évidemment dans la mesure où le fournisseur de la marchandise est un producteur fiscal.

D'autre part, en ce qui concerne les prestations de services entrant dans le champ d'activité de leur profession artisanale, par exemple les travaux de pose, de réparation, d'entretien, les intéressés sont expressément exemptés de la taxe de 3 % en vertu de l'article 5-3^o de la loi du 31 décembre 1936.

De sorte qu'en définitive les artisans échappent tant à la taxe de 9 % qu'à la taxe de 3 % et l'on comprend pourquoi toutes les ventes faites par un producteur fiscal à un artisan, quel que soit l'objet sur lequel elles portent, sont assujetties à la taxe à la production et pourquoi ces ventes sont assimilées à des ventes à la consommation, l'artisan étant considéré au regard de la taxe à la production comme un « consommateur ».

Il convient toutefois de noter que ces artisans peuvent, s'ils estiment y avoir intérêt (et il en est ainsi lorsqu'ils ont pour client des producteurs ou qu'ils vendent à l'exportation), prendre la position de producteur, ils sont alors soumis à toutes les obligations des producteurs fiscaux, mais ils demeurent en toutes hypothèses exempts de la taxe de 3 % sur leur prestation de services.

Ventes à tous les assujettis à la taxe de 3 %.

Parmi les producteurs fiscaux, seront considérés comme producteurs redevables ceux qui effectuent des ventes aux assujettis à la taxe de 3 %, c'est-à-dire aux fournisseurs et loueurs de services, aux entreprises de consommation sur place, aux entrepreneurs de travaux et aux producteurs qui ont demandé le bénéfice du forfait, c'est-à-dire ceux qui, avant le décret-loi du 12 novembre 1938, étaient considérés comme petits producteurs parce que faisant annuellement moins de 300.000 francs de produits de leur fabrication. Ces sortes de ventes ont, en effet, été assimilées à des ventes à la consommation par la loi du 31 décembre 1936.

La portée de cette disposition se comprend facilement. Le législateur ne pouvait laisser en dehors du champ d'application de la taxe unique globale les livraisons de produits faites à des redevables de la taxe de 3 %, lesquels ne pouvaient pas délivrer les attestations réglementaires à leurs fournisseurs et ne sont pas maintenant inscrits sur le répertoire des producteurs.

Ventes à des coopératives de consommation et aux groupements d'achat.

Les producteurs fiscaux qui effectuent ces sortes de ventes seront, eux aussi, considérés comme des producteurs redevables.

Cette disposition ne semble pas nécessaire. En effet, les ventes faites à des organismes de répartition sont en tous points semblables à celles faites à des commerçants détaillants, or de même que ces dernières sont considérées comme des ventes indirectes à la consommation, donc taxables, de même celles-ci ont le plus souvent un caractère identique; cette disposition aurait pu surtout être invoquée dans le cas où des groupements de ce genre vendaient des produits à leur marque et encore des difficultés ne manquaient pas de se produire à ce sujet.

Livraisons par un producteur d'objets ou de produits de sa fabrication à titre de primes à l'occasion de ventes de produits non fabriqués par lui.

Les personnes qui effectuent des opérations de cette sorte ne sont le plus généralement considérées comme producteurs fiscaux qu'accessoirement, à l'occasion de leur fabrication de primes et ce n'est que pour ces sortes de livraisons, assimilées d'ailleurs par le législateur lui-même à des ventes à la consommation, qu'elles sont considérées comme producteurs redevables.

L'hypothèse est celle d'un commerçant, c'est-à-dire d'un opérateur qui ne fabrique pas les objets faisant l'objet de son commerce mais qui, accessoirement en principe, fabrique certains objets qu'il distribue à titre de prime à ceux qui lui achètent les marchandises dont il fait normalement le commerce.

Si cette disposition n'avait pas existé, la distribution d'objets sous forme de primes aurait bénéficié d'une exonération tout à fait injustifiée. Aussi le législateur a-t-il considéré que, dans cette hypothèse, il existait deux entreprises distinctes, l'entreprise commerciale qui n'entre pas dans le champ d'application de la taxe et l'entreprise fabrication de primes pour laquelle le commerçant sera considéré comme producteur fiscal; il devra donc acquitter la taxe à la production sur la valeur des primes qu'il fabrique et qui sont destinées à être distribuées lors de la vente de ses produits d'achat et ce par le moyen d'une livraison à lui-même. La taxe doit être calculée sur la valeur que le producteur attribue aux primes utilisées par lui, étant entendu qu'en aucun cas cette valeur ne peut être inférieure à la valeur commerciale. Quant au taux de la taxe, il était avant le décret-loi du 12 novembre 1938 de 6 % (puis 8 %, puis 8,70 %) lorsque la valeur des primes fabriquées annuellement excédait 300.000 francs et alors il achetait en suspension de taxe les matières premières nécessaires à la fabrication desdites primes, ou de 2 % (puis 2,20 %) lorsque la valeur des primes fabriquées annuellement ne dépassait pas 300.000 francs et il achetait alors taxe acquittée les matières premières nécessaires à leur fabrication; depuis le décret du 12 novembre 1938 le montant de la taxe est toujours calculé suivant le taux de 9 %.

C'est d'ailleurs, en conséquence de cette disposition et par un raisonnement *a contrario*, qu'il est admis que les producteurs fiscaux ne vendant que des produits de leur propre fabrication pourront acheter en suspension de taxe les primes dont la remise à la clientèle est directement liée à la vente de ses marchandises, étant donné que la valeur de ces primes est naturellement comprise dans le prix de la marchandise vendue, il est bien entendu qu'il est avant tout nécessaire que la valeur des primes remises à la clientèle soit strictement proportionnelle au montant de la commande.

CONCLUSION

Nous voyons donc que, d'une manière générale, sont considérés comme producteurs redevables les producteurs fiscaux qui vendent à la consommation. Nous avons pu constater que le terme « consommation » a subi une extension fiscale considérable et sont considérées comme vente à la consommation non seulement les ventes faites à des consommateurs, mais encore ce que la loi appelle les livraisons à soi-même et, en outre, toute une série de ventes ou livraisons faites à certaines personnes qui normalement ne sont pas des consommateurs au sens propre du terme ou portant sur certains produits.

Le caractère de taxe à la production proprement dite qui a pu être mis en évidence lors de l'étude des « producteurs fiscaux » se trouve donc remplacé au cours de ce second chapitre par un caractère tout à fait opposé qui est celui de taxe à la consommation.

Le caractère de taxe à la production proprement dite laissait supposer que c'était uniquement le produit fini qui devait supporter la taxe, tous les éléments concourant à sa formation devant en être exemptés.

Le caractère de taxe à la consommation laisse au contraire supposer qu'il y a perception de la taxe toutes les fois que le produit est susceptible d'être consommé comme tel par son acheteur et ne se retrouve pas matériellement dans le produit fabriqué par l'acheteur.

Le premier caractère respecte intégralement le principe de la non superposition de taxes, le second, au contraire, y fait échec en bien des occasions.

Le législateur avait essayé de s'orienter vers une solution intermédiaire et ce afin de concilier et le respect du principe de la non superposition de taxes et les besoins de la Trésorerie; mais l'Administration, pour des raisons de nécessité pratique, s'est orientée nettement vers le second

caractère, tandis que le contribuable voulait dans tous les cas litigieux faire application du premier caractère.

Nous avons pu apprécier tout au long de ce deuxième chapitre cette opposition constante entre ces deux principes et le gouvernement, toutes les fois où il est intervenu l'a fait dans un sens assez libéral.

C'est ici que réside le point névralgique de la taxe à la production. Nous pensons d'ailleurs que ces controverses subsisteront tant que subsistera cette taxe, car il s'y trouve mêlées trop intimement des notions fiscales et des notions techniques, ce sont là deux sortes de notions qui, étant situées sur des plans différents, sont difficilement conciliables.

CHAPITRE III

L'ASSIETTE DE LA TAXE A LA PRODUCTION

Après avoir, dans un premier chapitre, étudié quelles sont les personnes soumises au régime de la taxe à la production, c'est-à-dire après avoir précisé quels sont les producteurs fiscaux, nous avons dans un second chapitre restreint le problème et examiné la notion de producteur en partant de l'opération imposable qui est la vente à la consommation, ce fut l'étude des producteurs redevables. Nous allons maintenant, dans un troisième et dernier chapitre, examiner la notion de producteur au regard de l'assiette de la taxe à la production. Cette qualité de producteur est en effet nécessaire à examiner à ce point de vue puisque c'est elle qui va déterminer quelle sera l'assiette de la taxe à la production, celle-ci pouvant varier selon qu'il s'agit d'un producteur grossiste, d'un producteur négociant, d'un producteur détaillant ou d'un producteur exploitant des filiales de ventes.

Aussi nous consacrerons les quatre sections de ce chapitre à l'examen de ces diverses qualités de producteur.

Section I

Les producteurs grossistes.

Le producteur grossiste est celui qui vend en gros ses produits fabriqués; pour le définir, il suffit de l'opposer au

producteur détaillant dont la définition a été précisée par les dispositions légales et réglementaires relatives à la taxe à la production et qui est celui qui vend ses produits aux particuliers pour leur usage personnel.

Le producteur grossiste est redevable de la taxe sur le montant, taxe comprise, des échanges, ventes ou livraisons autres que de produits exonérés et que celles faites à des producteurs fiscaux.

Pour déterminer quelle est l'assiette de la taxe dans le cas de ventes par des producteurs grossistes, il y a lieu de mettre en évidence les deux caractères de la taxe à la production : taxe sur la vente et taxe sur le produit.

Taxe sur la vente.

Un des caractères de la taxe à la production est d'être une taxe sur la vente de produit; elle se rapproche sur ce point de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires et les principes concernant l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires seront en application pour la taxe à la production.

La taxe à la production étant tout d'abord une taxe sur la vente, l'imposition doit porter sur tous les éléments du prix réellement encaissés, principal et accessoire, tel est le principe indiqué par l'article 16 du Code des taxes à la production.

Le montant d'une vente consiste dans le prix qui a été convenu entre le vendeur et l'acquéreur, c'est-à-dire dans la somme totale que doit verser ce dernier sans qu'il y ait à distinguer entre les divers éléments du prix, le prix de vente à retenir est donc celui qu'a l'objet au moment où la propriété de la marchandise est transférée à l'acquéreur, c'est ainsi que ne saurait en être déduit le montant des commissions versé par le vendeur à son représentant et c'est pourquoi la notion du chiffre d'affaires imposable est indépendante du bénéfice du commerçant et que ce dernier

resterait malgré tout redevable de la taxe à la production quand bien même il ne réaliserait aucun bénéfice.

Cependant il existe certains frais qui incombent normalement à l'acheteur et que le vendeur se borne à avancer pour celui-ci, ces frais pourraient apparaître comme des éléments accessoires du prix de vente, mais en fait n'en sont pas, aussi certaines précisions sont-elles nécessaires à cet égard.

1. *Droit de consommation.*

En vertu de l'article 4-2° du décret du 27 janvier 1937 rentrent dans le montant de la vente, de l'échange ou de la livraison les droits de consommation et ce, lors même que ces droits ne seraient pas acquittés à l'occasion de l'opération donnant ouverture à exigibilité de la taxe unique.

Cette disposition trouve son application en matière de produits de parfumerie à base d'alcool, ainsi, lors de la vente par un producteur d'eau de cologne à un entrepositaire d'alcool n'ayant pas la qualité de producteur, la taxe exigible doit être calculée sur le prix de vente de la marchandise selon les règles de droit commun, mais ce prix est accru du montant des droits de consommation qui seraient exigibles si la vente était faite à destination d'un non entrepositaire, de même un fabricant de briquets est obligé d'appliquer la taxe unique globale sur la partie du prix de ce briquet qui représente le coût de l'estampille.

Cette mesure qui correspond à celle qui avait été prise tardivement par la loi du 31 décembre 1935 sous l'empire de la taxe unique spéciale répond à un double but : éviter des pertes au Trésor et ne pas désavantager les petits grossistes qui, dans le cas contraire, seraient amenés à prendre la position d'entrepôt pour le droit de consommation.

2. *Droits d'octroi.*

Au début de la mise en application de la loi du 31 décembre 1936, selon que les droits d'octroi étaient ou non avancés par le vendeur à l'acheteur, ils étaient ou non exclus du chiffre d'affaires imposable.

C'est ainsi que, dans le cas d'une vente faite dans un lieu sujet à destination du même lieu, les droits d'octroi étaient incorporés dans le montant du chiffre d'affaires imposable, alors même que ces droits étaient décomptés à part, car ils constituaient un élément du prix de vente payé par l'acheteur.

Par contre, dans le cas d'une vente faite à destination d'un autre lieu sujet, les droits d'octroi acquittés à l'entrée de ce lieu pour le compte de l'acheteur et facturés en sus du prix convenu n'étaient pas imposables, car ils constituaient une charge personnelle de l'acheteur.

Pour supprimer cette anomalie devenue plus choquante avec l'institution d'octrois intercommunaux, l'article 6 du décret du 24 août 1939 dispose que les droits d'octroi à la charge du vendeur ne seront pas compris dans le chiffre d'affaires imposable.

3. *Frais de timbre.*

Contrairement à la thèse administrative, le Conseil d'Etat, par deux arrêts du 20 mars 1931 et du 9 mars 1936, a décidé que pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, il ne devrait pas être fait état du montant des timbres-traites apposés par un vendeur sur les traites tirées sur ses clients, lesquels en opèrent d'ailleurs le remboursement. Cet arrêt conserve toute sa valeur sous le régime actuel de la taxe à la production.

Il en est de même pour les timbres des regus ou effets de commerce lorsque ces timbres sont facturés en sus, ainsi que pour les timbres-quittances.

4. *Intérêts des prix de vente.*

Deux hypothèses sont ici à envisager :

— ou bien il s'agit des intérêts inclus dans le prix d'une vente à terme, ces intérêts font partie intégrante du prix de vente convenu, alors même qu'il ferait l'objet d'une stipulation spéciale et la taxe doit être calculée sur le prix total encaissé, intérêts compris.

— ou bien il s'agit d'intérêts moratoires, conventionnels ou judiciaires, représentatifs du gain dont le vendeur a été privé par suite de l'inexécution de l'obligation à l'échéance, c'est-à-dire par suite du non-paiement du prix au terme fixé, ils constituent de véritables dommages et intérêts et ne font pas, dès lors, partie du prix de vente imposable.

5. *Frais de protêt. Frais de recouvrement de créances.*

Les sommes encaissées par un redevable au titre des frais de protêt et autres frais légitimes, tels que commission de banque, courtage, timbres et ports de lettres, compris dans le compte de retour prévu par l'article 181 du Code de Commerce, peuvent être légitimement considérées comme ne constituant pas un supplément du prix de la vente ayant donné lieu à la mise en circulation de l'effet de commerce. Par ailleurs, elles ne peuvent être regardées comme des recettes se rapportant à la réalisation d'une « affaire » au sens fiscal du terme. Elles ne doivent pas dès lors être incorporées au chiffre d'affaires imposable et ne donnent lieu à la perception d'aucune taxe.

6. *Taxe unique globale.*

La taxe unique globale de 9% fait partie du prix imposable. En effet, l'article 5 du décret d'application du 27

janvier 1937 décide que la taxe à la production ne doit en aucun cas être ajoutée sur la facture au prix convenu entre les parties. La facture est ainsi libellée :

Prix francs

(Taxe perçue pour le Trésor)

Cette considération amène à distinguer deux sortes de taux pour la taxe à la production : le taux apparent et le taux réel. Le taux apparent est celui qui figure dans la loi et qui, d'ailleurs, a subi diverses modifications, à savoir 6 %, 8 %, 8,70 % enfin 9 %. Le taux réel est celui qui exprime en % l'impôt frappant la valeur intrinsèque de l'objet taxé. Soit un objet qui, s'il n'y avait pas de taxe à la vente, serait vendu 100 francs, du fait de la taxe le vendeur doit élever sa facture s'il veut récupérer sur le client l'impôt qu'il va verser. S'il vendait 109 francs il se tromperait car le fisc en présence d'une facture de 109 francs percevra 9 %, sur 109 soit 9 fr. 81 et le vendeur y perdrait 0 fr. 81 ; il doit donc ajouter au prix intrinsèque de 100 francs une somme telle que l'impôt de 9 % sur le montant de la facture soit égal à cette somme elle-même. Pour le trouver, il suffit d'une règle de trois, si l'objet coûtait intrinsèquement 91 francs et était vendu 100 francs le vendeur s'y retrouverait exactement, car 9 % de 100 francs reproduisent la somme ajoutée à 91 fr. ; l'objet coûtant intrinsèquement 100 fr. il faut y ajouter $\frac{100 \times 9}{91} = 9,89$, le taux réel de l'impôt est donc de 9,89 % ; cette notion correspond à ce qu'on appelle dans le langage courant, l'impôt sur l'impôt, locution qui, comme on le voit, n'est pas tout à fait exacte, car si on se borne à calculer l'impôt à 9 % sur le prix plus l'impôt à 9 on trouve 9,81 et non 9,89.

Taxe sur le produit.

Si la taxe à la production est une taxe sur la vente, il ne faut pas oublier que c'est une taxe sur la vente d'un pro-

duit; ce qui doit être atteint par la taxe à la production, c'est le produit fini. Aussi ce second caractère : taxe sur le produit, va entraîner certaines conséquences au sujet de l'assiette de la taxe à la production et nous rencontrerons pour la détermination de la base imposable des règles qui constituent de véritables innovations. C'est la raison pour laquelle la déduction des frais de transport et des emballages est dans une certaine mesure autorisée.

1. *Frais de transport.*

En vertu de l'article 3-1^o de la loi du 31 décembre 1936, il est expressément prévu que, dans tous les cas, notamment lorsque la vente aura lieu en port dû ou franco destination, les redevables seront admis à déduire du chiffre d'affaires imposable le montant des débours afférents au transport des marchandises vendues à condition qu'il soit justifié desdits débours et que ces débours correspondent au prix des transports soumis eux-mêmes à la taxe de 2 % (actuellement 3 %) ou légalement exonérés.

Cette disposition a été reprise par le décret d'application du 27 janvier 1937 et l'instruction ministérielle du 13 février 1937 a apporté à son sujet quelques précisions. La déduction des frais de transport est subordonnée aux conditions suivantes :

a) Il faut qu'il s'agisse de transport effectué sur le territoire métropolitain. Cette règle comportait avant le 20 août 1937 une exception en ce qui concerne les envois à destination de l'Algérie, celle-ci formait avec la Métropole un seul et même territoire au point de vue de l'application de la taxe unique globale, aussi les débours déductibles s'entendaient à la fois des transports effectués sur le territoire français et des transports effectués sur le territoire algérien. Mais depuis le 20 août 1937, les ventes faites à l'Algérie étant considérées comme ventes à l'exportation, les

conditions indiquées ci-dessus ne comportent plus d'exception.

b) Il faut que le transport s'applique à la dernière livraison. La déduction des frais de transport ne peut être revendiquée que pour la dernière livraison, c'est-à-dire que pour celle qui fait parvenir le produit fini soit chez le commerçant revendeur, soit, en cas de vente directe, chez le consommateur, mais les transports antérieurs à la dernière livraison ne peuvent donner lieu à déduction, c'est ainsi que ne sont pas déductibles les dépenses afférentes au transport des produits de la fabrique du producteur à ses entrepôts, de même les frais de transport engagés par un producteur pour transférer les articles de sa fabrication des lieux de production dans un magasin de détail où les acheteurs en prennent livraison.

c) Il faut que les débours correspondent effectivement aux prix réels des transports, c'est-à-dire ne subissent aucune majoration; la déduction est en effet de droit quel que soit le mode de transport employé (par fer, par eau, par route, par colis postal, par poste, etc...), mais si le producteur vendeur prélève un bénéfice sur le transport, il ne peut déduire que le prix réel de celui-ci;

d) Il faut qu'il soit justifié des débours dont la déduction est demandée.

Il est d'autre part nécessaire de noter que le transport peut être effectué non seulement par une tierce personne mais aussi par le producteur vendeur lui-même. Aussi en définitive, la question de la déduction des frais de transport comporte les solutions suivantes :

1. LE PRODUCTEUR VENDEUR EST SON PROPRE TRANSPORTEUR.

S'il vend franco, port compris, il doit la taxe unique globale sur le prix de vente total. Mais en vertu de l'instruc-

tion ministérielle du 13 février 1937 il peut traiter avec ses clients à un prix ne comprenant pas les frais de transport et facturer ces frais, auquel cas il paiera la taxe unique globale sur le prix de vente des marchandises et la taxe de 3 % à titre de prestation de services sur le montant des frais de transport, étant entendu que ces frais ne devront pas dépasser le prix que demanderait normalement une entreprise de transport; s'il y a un excédent, celui-ci sera ajouté au prix de la marchandise et paiera la taxe unique globale;

S'il vend à un prix départ, il paiera la taxe unique globale sur la totalité de ce prix. D'autre part, comme il assure le transport par ses propres moyens, il paiera la taxe de 3 % sans aucune déduction sur le prix de transport qu'il facture à son client.

2. LE PRODUCTEUR VENDEUR FAIT EFFECTUER LE TRANSPORT PAR UNE TIERCE ENTREPRISE.

S'il vend franco, il paiera la taxe unique globale sur le montant de la facture diminué de ses débours réels de transport dûment justifiés. Il ne paiera rien sur ces débours qui supporteront la taxe de 3 % chez l'entrepreneur de transport;

S'il vend à un prix départ, il paiera la taxe unique globale sur ce prix départ. Si, d'autre part, il se charge vis-à-vis du client, du transport et s'il fait effectuer ce transport par un tiers, il agit alors comme commissionnaire de transport et il paie la taxe de 3 % sur le prix du transport qu'il facture au client, diminué des débours dûment justifiés qu'il verse à l'entreprise de transport.

2^o *Emballage.*

Ce qui doit supporter la taxe c'est le produit, mais le produit ne doit qu'une seule fois la taxe à la production,

c'est en vertu de ce principe que le décret d'application et l'instruction ministérielle ont édicté certaines dispositions au sujet des emballages. Deux situations doivent être examinées :

a) Le producteur grossiste vend ses marchandises « emballage perdu ». Pour le vendeur, l'emballage est ici un objet de commerce au même titre que la marchandise qu'il contient. En conséquence cet emballage devra lui être livré par son fabricant en suspension de taxe et lorsqu'il vendra à un non producteur, il acquittera la taxe unique globale sur le montant total de sa vente, y compris la valeur de l'emballage, que cet emballage soit ou non facturé à part; s'il livre sa marchandise « emballage perdu » à un autre producteur fiscal, il livre le tout en suspension de taxe, car lorsque celui-ci paiera ultérieurement la taxe unique globale, il l'acquittera sur un prix de vente dans la fixation duquel il aura fait entrer la valeur de l'emballage.

b) Le producteur grossiste vend sa marchandise « emballage consigné ». Dans ce cas il lui est possible de déduire de son chiffre d'affaires imposable le montant de la consignation pour laquelle sont facturés les emballages devant être restitués au vendeur contre remboursement de la dite consignation. Mais il y a lieu de noter que l'emballage ne constitue pas pour le producteur grossiste un objet de commerce, mais au contraire un matériel d'exploitation, d'où cette conséquence que le producteur grossiste doit recevoir l'emballage libéré de la taxe unique globale.

Il convient de souligner que la déduction de la consignation peut n'être admise que lorsqu'on se trouve bien en présence d'emballage simplement consigné, mais restant la propriété du vendeur et devant lui être obligatoirement restitué par l'acheteur. Si, au contraire, tout en indiquant sur sa facture de vente que les emballages sont consignés et en s'en faisant payer la valeur, le vendeur ne les suit pas chez lui dans un compte matières ni chez ses clients et conserve indéfiniment les sommes consignées, que les réci-

pients ou contenant ne lui sont pas rendus, il ne semble pas avoir droit *de plano* à la déduction de la valeur des dits emballages. Les producteurs qui opèrent dans ces conditions devraient donc recevoir les emballages en suspension de taxe et ne pas retrancher de leur propre chiffre d'affaires imposables le montant de la prétendue consignation de ces emballages qu'il faudrait considérer comme vendus « perdus ». Si certains de ceux-ci leur étaient ultérieurement rendus ils pourraient en imputer le prix de reprise (qui sera d'ailleurs parfois inférieur au prix consigné) sur leur déclaration suivante; mais la stricte application du décret exigerait qu'en pareil cas ils payassent la taxe unique globale sur le prix qu'ils avaient versé à leur fournisseur pour l'achat de ces emballages redevenus un matériel de livraison.

La question de la déduction ou de la non-déduction des emballages est encore plus délicate lorsqu'un même producteur grossiste vend tantôt « emballage perdu » tantôt « emballage consigné », l'unique solution possible serait alors de s'entendre avec l'Administration des contributions indirectes sur un forfait.

Section II.

Les producteurs détaillants.

L'étude de l'assiette de la taxe à la production nous amène à étudier une autre catégorie de producteurs : les producteurs détaillants. Les règles que nous venons de préciser restent ici applicables, mais une nouvelle règle va jouer dans le cas où le producteur fiscal vend ses produits dans un magasin de détail. En effet, le fait générateur de la taxe est alors reporté du stade de la production à celui de la consommation. Or, les prix pratiqués au détail sont plus élevés que les prix consentis par les fabricants à leur clien-

tèle de revendeurs. Il semblait donc équitable de ne pas surtaxer les marchandises écoulées directement auprès des consommateurs, sinon il en résulterait cette conséquence choquante que le fabricant, vendant directement au consommateur, acquitterait une taxe supérieure à celle payée par un autre fabricant vendant une marchandise analogue à des commerçants. Aussi des dispositions particulières ont été prises pour faire du prix de gros l'unique base de taxation afin de ne pas imposer à la marchandise des charges différentes suivant la qualité (grossiste, détaillant ou consommateur) du client du producteur redevable. Ces dispositions ont précisé quels étaient les producteurs détaillants, c'est-à-dire les producteurs fiscaux qui étaient en droit de bénéficier des règles spéciales pour la détermination de l'assiette de la taxe à la production et quelle était l'assiette de la taxe à la production dans le cas de vente faite par un producteur détaillant. Nous constaterons d'ailleurs qu'une certaine évolution a eu lieu au sujet de la définition du producteur détaillant et de la fixation de l'assiette de la taxe à la production.

Définition du producteur détaillant.

La définition du producteur détaillant a été donnée par le décret d'application du 27 janvier 1937, ce décret ayant donné lieu à des divergences d'interprétation, elle a été précisée par un décret du 16 juillet 1937; elle a ensuite été profondément modifiée par le décret-loi du 24 mai 1938 et son décret d'application du 27 juin de la même année.

A) Définition primitive.

En vertu de l'article 4-8° du décret d'application du 27 janvier 1937 et de l'instruction ministérielle du 13 février 1937, le producteur détaillant est celui qui effectue des

ventes au détail, à un prix de détail, dans un magasin de détail lui appartenant. Trois notions doivent donc exister simultanément pour être considéré comme producteur détaillant à savoir : ventes au détail, prix de détail et magasin de détail ; l'absence de l'une d'entre elles enlève au producteur fiscal la qualité de producteur détaillant, elles appellent les observations suivantes :

1^o *Vente à un prix de détail.*

Il faut entendre par prix de détail le prix figurant sur les étiquettes, catalogues, prix-courants, tarifs et autres documents ou celui fixé pour tout client ordinaire. Si un escompte ou rabais est consenti sur le prix ainsi déterminé, il ne doit pas en être tenu compte.

2^o *Vente dans un magasin de détail.*

« Par magasin de détail il faut entendre tout magasin » spécialement agencé pour la vente au détail, ouvert au » public, dans lequel principalement les objets offerts sont » vendus à l'état de produits fabriqués aux consommateurs » pour leur usage personnel et peuvent être emportés ou » livrés immédiatement après que la clientèle a effectué » son choix. »

Chacun des termes de cette définition doit être examiné dans ses répercussions.

a) Il faut que le magasin soit spécialement agencé pour la vente au détail. L'agencement résultera de l'installation des devantures ou des vitrines pour la présentation aux clients éventuels des marchandises à vendre, de rayonnages, de banquettes, etc., en un mot de l'ensemble des aménagements qui caractérisent les locaux où sont effectuées des ventes aux simples particuliers.

Par là même, se trouvent exclus de la définition les usines, ateliers, hangars, chantiers, dépôts et autres lieux

ouverts ou clos où sont entreposées les marchandises destinées à la vente. Par contre, rien ne s'oppose à ce qu'un magasin de détail soit installé dans l'enceinte d'une fabrique, d'une usine, dès lors que les conditions exigées par le décret sont respectées.

b) Il faut que le magasin ouvert au public soit affecté principalement à la vente de produits fabriqués aux consommateurs pour leur usage personnel.

Cette restriction écarte les magasins d'exposition qui ont été ouverts surtout en vue de placer sous les yeux du public un échantillonnage de produits et où la vente directe ne constitue qu'un accessoire.

D'un autre côté le bénéfice de la réfaction doit être refusé pour les ventes au détail faites accessoirement dans un magasin affecté à titre principal aux opérations de gros ou de demi-gros.

c) Il faut que les objets achetés puissent être emportés ou livrés immédiatement après que la clientèle a opéré son choix. Autrement dit, il faut qu'il y ait identité entre la marchandise choisie et celle remise au client soit dans le magasin même soit par livraison faite du magasin. La livraison d'un dépôt ou d'une usine d'un article analogue à celui présenté ne doit revêtir qu'un caractère accidentel.

Bien que cette notion ait été interprétée très strictement par l'Administration, cette dernière, dans certains cas limitativement énumérés, a admis une interprétation plus libérale : c'est ainsi que sont assimilées à des ventes faites dans un magasin de détail, les ventes faites en exécution de commandes passées par la clientèle sur catalogues ou sur ordres enregistrés par des représentants ou voyageurs visitant les simples particuliers, sous réserve que les livraisons aient lieu aux mêmes conditions que les ventes réalisées directement dans les magasins de détail; même assimilation pour les ventes faites par les commerçants en chambre tels que couturières, modistes, corsetières, etc.; pour les ventes faites par camions ou voitures utilisées pour la livraison, à domicile, à

de simples particuliers, sur commande préalable ou sur approvisionnements directs, des marchandises telles que le gaz butane, la glace à rafraîchir, les ventes sur foires et marchés ainsi que les ventes en ambulance par camion ou voiture faites à de simple particuliers au prix de détail, les ventes au détail de produits qui subissent avant livraison un complément de façon (cartes de visite, cartes d'invitation, papier à lettre avec monogramme).

3° *Ventes au détail.*

Constituent seules des ventes au détail les ventes portant sur des quantités qui n'excèdent pas celles que peut normalement acheter un consommateur ordinaire pour ses propres besoins.

Cette définition est celle qui a été adoptée par l'Administration pour l'assiette de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et consacrée par la jurisprudence. Dans la pratique, son application ne doit pas soulever de difficultés; en cas de contestation, le service des Contributions indirectes se référerait aux usages locaux.

Enfin, il est expressément prévu que ne peuvent être considérés comme producteurs détaillants les producteurs fiscaux réalisant des ventes dans un magasin de détail et portant sur des objets qui, en raison de leur nature ou de l'usage qui en est fait, ne peuvent être utilisés ou consommés que par des industriels ou des commerçants, il en est ainsi notamment des machines-outils, de l'outillage spécialisé, etc.

Cette définition du producteur détaillant a fait l'objet de vives critiques.

La notion de vente dans un magasin de détail a paru pour beaucoup excessive. On soutenait, en effet, que la qualité de détaillant résidait non point dans le mode ou le lieu de vente des produits, mais dans le fait que ce produit est vendu à un prix supérieur au prix de gros. En d'autres

termes, c'est la vente au prix de détail et non point la vente dans un magasin de détail qui, logiquement, est attributive de la qualité de producteur détaillant. C'est ainsi que l'on comprenait difficilement pourquoi la qualité de détaillant est refusé à un producteur qui, sans avoir à proprement parler de magasin de détail, ne se refuse pas, quand le public vient à son siège faire un achat, à lui vendre l'article demandé.

D'autre part, on trouvait excessif de faire bénéficier de certaines dispositions favorables uniquement les producteurs détaillants effectuant véritablement des ventes au détail et l'on estimait qu'auraient pu aussi profiter de ces dispositions certaines catégories de producteurs qui, tout en ne vendant pas directement au public, ont une clientèle de commerçants revendeurs à qui ils livrent à des prix très voisins du prix de revente au détail et en tout cas très supérieurs au prix normal de gros.

B) *Définition actuelle.*

Ces diverses critiques ont, dans une certaine mesure, retenu l'attention du gouvernement et, par un décret-loi en date du 24 mai 1938, il a amélioré et simplifié la définition du producteur détaillant. La notion de magasin de détail, source de contestation, n'est plus retenue et, seules, subsistent les notions de quantité et de prix de détail. En définitive, est considéré comme producteur détaillant le producteur fiscal qui effectue des ventes à un prix de détail et qui portent sur des quantités qui n'excèdent pas celles que peut normalement acheter un consommateur ordinaire pour ses propres besoins.

Il importe de souligner que ce décret laisse en vigueur la disposition en vertu de laquelle ne peuvent être considérées comme faites au détail les ventes portant sur des objets qui, en raison de la destination ou de l'usage qui en est fait ne peuvent être utilisés ou consommés que par des

industriels ou commerçants. Mais l'Administration a aménagé cette disposition et a précisé qu'il convenait de considérer comme faites au détail les fournitures effectuées aux industriels ou commerçants d'objets s'adressant indifféremment aux particuliers et aux chefs d'entreprises et destinés à l'exploitation du commerce ou de l'industrie; par exemple machine à écrire, registre, papier à lettre commercial livré par des imprimeurs à des commerçants aux conditions et prix de détail.

Cette définition écarte les ventes directement effectuées par des producteurs à des industriels ou commerçants d'objets qui ne peuvent normalement trouver leur emploi que dans les entreprises industrielles ou commerciales, soit pour servir à la fabrication (outillage), soit pour l'exercice même du commerce (balances automatiques utilisées pour le commerce d'alimentation).

Par ailleurs sous les réserves énoncées précédemment peuvent être assimilées aux ventes au détail les livraisons de fournitures aux administrations, aux établissements publics, aux compagnies de chemin de fer à l'exception de celles qui auraient donné lieu à la passation d'un marché administratif ou d'une adjudication.

Cette distinction permet d'exclure les fournitures effectuées par grosses quantités pour lesquelles les administrations obtiennent généralement des conditions plus avantageuses que celles appliquées aux simples particuliers.

Assiette de la taxe à la production.

Etant donné que l'on a voulu faire du prix de gros l'unique base de taxation en ce qui concerne l'application de la taxe à la production, le principe sera donc de ramener le prix de détail au prix de gros. Un premier système à caractère forfaitaire a d'abord été mis en vigueur et qui consistait à faire subir au prix de détail un certain abattement; ce système a fait place à un autre qui prescrit que les

ventes au détail seront désormais taxées sur la base du prix de gros. Nous allons examiner tour à tour ces deux systèmes.

A) *Système de l'abattement forfaitaire.*

C'est le décret du 27 janvier 1937 dans son article 4-8° qui prescrit que : « en ce qui concerne les ventes faites par un producteur dans des magasins de détail lui appartenant la taxe unique globale sera calculée sur le montant de ces ventes atténué de 30 %. » C'est donc une réfaction de 30 % que les producteurs détaillants faisaient subir à leur prix de détail pour déterminer la base à imposer.

Ce système de l'abattement prévu par le décret d'application, mais sur lequel la loi était muette, ne constituait pas à proprement parler une nouveauté. Il fonctionnait déjà sous le régime précédent, dans l'établissement de certaines taxes uniques spéciales *ad valorem* basées sur le montant réel des ventes des fabricants. L'article 43 du Code du chiffre d'affaires du 27 décembre 1934 assimilait à des ventes les livraisons que les redevables effectuaient de leur usine à leur magasin de détail leur appartenant et décidait qu'en pareil cas la taxe unique spéciale était perçue soit d'après le prix auquel le fabricant vendait à d'autres détaillants, soit, à défaut de cette base, d'après les prix pratiqués par le fabricant dans ses magasins de détail et atténués de 25 % (40 % pour certains produits d'alimentation).

On s'est donc inspiré d'un principe analogue dans le régime de la taxe à la production et on a admis un taux d'abattement forfaitaire et fixe, à savoir 30 %. Mais ce pourcentage uniforme de 30 % a fait l'objet de vives critiques, il manquait de souplesse, faisait-on remarquer et n'exprimait qu'une moyenne qui peut être satisfaisante dans certaines industries où le producteur technique vend directement à la consommation, mais qui apparaît comme insuffisante dans nombre d'autres cas, en particulier pour

les grands magasins qui, malgré leur qualité de producteurs fiscaux, sont au premier chef des organismes commerciaux à frais généraux élevés. Aussi le système de l'abattement forfaitaire a été abrogé par un décret-loi du 24 mai 1938, qui a fait en sorte que la base de taxation se rapproche le plus possible du prix de gros.

E) Système du décret-loi du 24 mai 1938.

Le décret-loi du 24 mai 1938 a supprimé la réfaction de 30 % et a édicté que, pour les ventes au détail à un prix de détail, la valeur imposable sera le prix de gros. Cette réforme permet d'asseoir la taxe à la production sur la base uniforme du prix de gros. Les modalités d'application de ce principe sont assez délicates et ont été précisées par un décret du 27 juin 1938, nous allons les exposer ci-dessous.

Deux hypothèses sont à envisager :

1. Le producteur détaillant effectue à la fois des ventes en gros et des ventes au détail, pour ces dernières la base d'imposition est déterminée :

— par le prix de vente en gros imposé, si le producteur est affilié à un groupement professionnel imposant des prix de vente en gros à ses adhérents ;

— par le prix de vente en gros pratiqué pour les mêmes articles par le producteur détaillant s'il n'est pas affilié à un groupement professionnel régulièrement constitué et imposant à ses adhérents des prix de vente en gros.

2. Le producteur détaillant vend exclusivement au détail.

Le décret d'application a donné la définition du prix de gros qui constitue la base d'imposition. Le prix de vente en gros est constitué par le prix de revient, lequel comprend la valeur des matières utilisées et le montant des frais généraux de l'entreprise se rapportant à la fabrication, accru du bénéfice normal de gros, ce bénéfice normal de gros étant égal à une fraction du bénéfice brut total déterminée

en répartissant ce bénéfice brut proportionnellement au prix de revient et au prix de vente au détail sans que cette fraction puisse être inférieure à un tiers.

Un exemple fera comprendre cette définition un peu complexe. Soit un produit dont le prix de revient, c'est-à-dire la valeur des matières premières plus les frais généraux de fabrication, est 60 francs et dont le prix de vente au détail est 100 francs ; pour connaître le bénéfice normal de gros il faut répartir le bénéfice brut qui, en l'occurrence, est 40 proportionnellement au prix de revient 60 et au prix de détail 100, ce qui donne 15 et 25 et l'on retient la somme de 15 francs comme représentant le bénéfice normal de gros, le prix de vente en gros fiscal sera 60 + 15 soit 75 francs

Cette définition du prix de gros peut se traduire par la formule suivante : soit PD le prix de détail et PR le prix

$$\text{de revient, le prix de gros} = \text{PR} + \frac{(\text{PD} - \text{PR}) \text{ PR}}{\text{PD} + \text{PR}}$$

On doit remarquer que tous les éléments de ce calcul figurent ou doivent figurer dans la comptabilité du redevable puisque l'objet même de cette comptabilité est de dégager les divers éléments du prix de revient et de constater le prix de vente. Il n'y a donc pas là une obligation spéciale.

Par ailleurs, il faut noter que le bénéfice normal de gros ne peut être inférieur au tiers du bénéfice brut, les deux tiers de celui-ci étant considérés comme s'appliquant à la vente au détail. Dès lors, toutes les fois que la répartition proportionnelle du bénéfice brut envers le prix de revient et le prix de détail donnera un chiffre inférieur au tiers du bénéfice brut, il conviendra de retenir le chiffre représentant le tiers du bénéfice brut pour l'ajouter au prix de revient en vue de déterminer le prix de gros.

Lors de ses déclarations mensuelles, le producteur détaillant aura donc à indiquer la valeur imposable des quantités vendues en accord avec les règles ci-dessus indiquées.

Strictement tout producteur détaillant doit déterminer le prix de revient de chacun des articles qu'il fabrique, cette condition étant remplie, la formule ci-dessus donne automatiquement le montant de la majoration qu'il convient de faire subir à ce prix de revient.

Toutefois, si l'établissement du prix de revient par article était trop difficile, l'Administration autorise les producteurs détaillants à déterminer :

— d'une part, un prix de revient moyen par catégorie d'articles,

— d'autre part, un pourcentage moyen de bénéfice brut pour ces mêmes catégories, le prix de gros fictif applicable à chacune de ces catégories étant alors fonction de ces deux éléments.

En définitive, lors de ses fabrications, le producteur fixe son prix de revient et son prix de vente faisant ressortir son bénéfice brut; il lui appartiendra de fixer également le prix de gros en fonction de la formule ci-dessus indiquée. C'est la valeur de gros ainsi déterminée qui sera appliquée, lors des déclarations mensuelles, aux quantités vendues au détail pendant le mois.

S'il est exact que le système du décret-loi du 24 mai 1938 est tout à fait conforme à l'esprit de la loi qui est de faire du prix de gros l'unique base de taxation, il n'en est pas moins vrai que le système de l'abattement forfaitaire était d'une application très simple, il n'en est pas de même avec le système actuel.

S'il est facile pour le producteur détaillant ne vendant qu'une seule catégorie d'articles de déterminer la valeur de gros imposable, cette détermination est, par contre, très difficile et même impossible pour les redevables vendant plusieurs catégories d'objets différents, ce qui d'ailleurs est le cas le plus général. Une autre critique est faite à ce système, c'est, en effet, la première fois qu'un texte d'une portée aussi générale oblige les industriels à établir et à livrer aux agents de l'Administration des éléments de leur comptabilité industrielle.

L'Administration s'est rendue compte de ces difficultés, aussi elle a maintenu provisoirement le système de la réfaction de 30 %, ce provisoire dure encore actuellement. D'autre part, elle a prévu la possibilité d'accords avec les groupements professionnels en vue de fixer un prix de gros à retenir pour base d'imposition des articles vendus au détail par les adhérents de ces groupements. Plusieurs accords de ce genre sont actuellement intervenus, c'est ainsi que le prix de gros à retenir pour l'application de la taxe à la production aux ventes au détail réalisées par les pâtisseries-confiseurs est fixé à 60 % du prix de vente au détail des produits fabriqués par les intéressés, ce même pourcentage a été retenu pour les ventes au détail des boulangers-pâtisseries, des charcutiers et des chocolatiers-confiseurs.

Section III.

Les négociants producteurs.

Cette troisième catégorie de producteurs est de création assez récente puisqu'elle a été instituée par le décret-loi du 24 mai 1938, donc plus de quinze mois après le vote de la loi du 31 décembre 1936 portant création de la taxe à la production.

Elle se caractérise par des règles toutes particulières, en ce qui concerne la détermination de l'assiette. Nous l'avons examinée dans le premier chapitre de cette étude au regard de la notion du producteur fiscal, nous l'examinerons ici du point de vue de l'assiette de la taxe à la production et nous constaterons que les négociants producteurs, pour les produits d'achat qu'ils revendent en l'état à la consommation, peuvent acquitter la taxe sur la valeur d'achat des dits produits.

Le décret-loi du 24 mai 1938, qui a autorisé les producteurs à prendre une qualité distincte pour leurs opérations de production et leurs opérations de simple négoce, a sensiblement modifié l'assiette de la taxe pour les produits revendus en l'état.

Sous le régime de la loi du 31 décembre 1936, toutes les ventes des producteurs fiscaux étaient soumises au même régime, qu'il s'agisse de produits fabriqués ou simplement revendus en l'état. Dans tous les cas de livraison « à la consommation » la taxe était perçue sur le prix de vente pratiqué sous réserve de certaines déductions bien connues et précisées dans les sections précédentes, à savoir : frais de transport, emballages consignés, réfaction pour les ventes au détail.

C'est cette assiette de la taxe que le décret-loi du 24 mai 1938 complété par le décret du 27 juin 1938 et précisé par diverses circulaires (lettre autographiée, n° 2516 du 21 novembre 1938) a modifié pour les produits simplement revendus en l'état par les producteurs négociants et c'est elle qui fera l'objet de cette présente section.

Le régime des producteurs négociants institué par le décret-loi du 24 mai 1938 semblait ne constituer qu'une simple faculté dont seuls pouvaient bénéficier ceux qui en avaient fait la demande. Mais par la suite, en vertu de décisions administratives ultérieures, entre autres, la lettre autographiée n° 2452 du 6 juillet 1938, il n'y eut plus obligation de demander la séparation des opérations de négoce et de production pour bénéficier du droit de payer la taxe sur le prix d'achat. Le principe semble maintenant bien établi que, pour les produits d'achat revendus en état, l'assiette de la taxe est constituée par le prix d'achat des dits produits.

En vertu du décret-loi du 24 mai 1938 les producteurs négociants, c'est-à-dire, d'une part, les commerçants purs et simples qui vendent à la fois à d'autres commerçants ou à des consommateurs et à des producteurs fiscaux ou à

l'exportation et, d'autre part, les commerçants fabricants qui, en tant que fabricants, effectuent des opérations leur attribuant la qualité de producteurs fiscaux, avaient le choix entre les deux combinaisons suivantes :

— ou ne prendre la qualité de producteur fiscal que pour les produits qu'ils revendaient à d'autres producteurs fiscaux ou à l'exportation et pour les produits de leur fabrication, ce qui entraînait la réception de ces dits produits en suspension de taxe et être considéré comme non producteurs fiscaux pour les produits destinés à la revente en l'état « à la consommation » qu'ils devaient alors acheter taxe acquittée,

— ou prendre la qualité de producteurs fiscaux pour l'ensemble de leurs opérations, mais alors acquitter eux-mêmes la taxe à la production sur le prix d'achat, taxe comprise, des produits revendus en l'état à la consommation.

Ces deux sortes de combinaisons n'étaient pas sans entraîner des difficultés importantes soit par suite de l'obligation pour les producteurs négociants de constituer deux stocks distincts selon la destination qu'ils donneront aux produits, soit par suite de la nécessité de tenir des comptes en matière et en valeur pour retrouver le prix d'achat exact des produits revendus en l'état à la consommation.

Aussi l'Administration, soucieuse de faciliter la tâche des redevables, a admis que ceux-ci, pour les marchandises revendues en l'état à la consommation, pourront acquitter la taxe non plus sur le prix d'achat exact, mais sur la base du prix d'achat, autrement dit la base d'imposition pourra être établie d'une manière approximative en déduisant du montant des ventes le bénéfice brut normal y afférent.

Nous allons préciser les méthodes de détermination de la valeur d'achat des produits revendus en l'état en distinguant le cas des commerçants purs et simples et celui des commerçants fabricants.

1^o Commerçants purs et simples ayant pris la position de producteurs fiscaux parce qu'ils vendent aussi à des producteurs fiscaux ou à l'exportation.

La comptabilité de ces commerçants purs et simples pourra être limitée aux écritures que les contribuables tiennent normalement et qui sont indispensables au contrôle et à l'établissement des déclarations mensuelles, la tenue de la comptabilité matières n'est plus exigée.

D'autre part, en ce qui concerne la détermination de l'assiette de la taxe pour les produits revendus en l'état à la consommation, l'Administration admet les deux méthodes suivantes :

a) *Première méthode.*

Il faudra déduire du montant des ventes le bénéfice brut qui s'y rapporte, le coefficient de ce bénéfice étant en principe égal au taux moyen dégagé pour la déclaration qu'ils ont fournie l'année précédente au service des Contributions directes pour servir à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ce coefficient de bénéfice brut sera alors appliqué au prix de vente des marchandises revendues en l'état à la consommation et ramènera ainsi ce prix de vente au prix d'achat. En fin d'année le redevable devra régulariser la situation en considération des coefficients de bénéfice brut de l'année à laquelle se rapportent les ventes.

b) *Deuxième méthode.*

Le prix d'achat des marchandises afférentes à des ventes imposables pourrait être déterminé par les redevables en appliquant au montant de leurs ventes le rapport moyen des prix d'achat aux prix de vente.

Exemple : soit un commerçant ayant, durant l'année dernière, vendu pour 6.000.000 francs de marchandises d'une valeur d'achat de 4.550.000 francs; le rapport du

prix d'achat de ces marchandises à leur prix de vente

étant de $\frac{4.550.000 \times 100}{6.000.000} = 75,84\%$ le commerçant

pourra alors déterminer le chiffre de ses déclarations mensuelles en faisant application de ce rapport au montant de ses ventes, quant à la taxe due, elle sera dégagée en prenant les 9/91 de cette somme.

Comme dans le premier système, il appartiendra aux redevables de régulariser la situation en fin d'année, mais en faisant état du rapport réel : $\frac{\text{prix d'achat}}{\text{prix de vente}}$ résultant des comptes de la période annuelle ; le cas échéant ils souscriront une déclaration complémentaire ou solliciteront l'imputation sur les droits ultérieurement dus des droits versés en trop.

Les deux méthodes doivent, si tous les éléments de la comptabilité représentés sont sincères, donner des résultats très approchants. Il s'ensuit que si le redevable emploie l'une des deux méthodes, le vérificateur pourra contrôler l'exactitude du pourcentage par l'autre méthode.

Evidemment ce système est empirique. Il suppose que toutes les ventes sont faites aux mêmes conditions de prix. Il serait faussé, par exemple, si des ventes en taxe acquittée étant faites à un prix départ, celles à l'exportation étaient conclues systématiquement à un prix franco. En pareille hypothèse, il y aurait lieu de négliger, pour toutes les ventes, les frais de transport avant de procéder à la répartition de la valeur d'achat des marchandises entre les différentes catégories de ventes et de dégager ainsi la valeur d'achat correspondant aux marchandises vendues en taxe acquittée. Aussi bien, rien ne s'oppose à ce que l'intéressé détermine, non pas un coefficient global, mais un ou des coefficients spéciaux pour certaines catégories de marchandises, si les conditions de ventes de ces dernières sont nettement différentes.

En tout état de cause, les redevables doivent être en

mesure de fournir aux agents du contrôle les justifications nécessaires pour rétablir la valeur d'achat réelle sur laquelle l'impôt aurait dû être acquitté ou la détermination du bénéfice brut réalisé sur l'ensemble des ventes en l'état.

2° Commerçants fabricants qui, en tant que fabricants, accomplissent des opérations qui leur attribuent obligatoirement la qualité de producteurs fiscaux.

Les producteurs fabricants en même temps négociants qui se livrent à la revente en l'état de produits d'achat, pourront avoir recours aux procédés envisagés ci-dessus pour déterminer les bases d'imposition relatives aux ventes de ces marchandises.

Il convient cependant de remarquer que le coefficient de bénéfice brut pour les produits similaires revendus en l'état, doit, à priori, être moindre que le coefficient de bénéfice brut prélevé sur les produits transformés par l'intéressé.

Au surplus, pour permettre le contrôle de la destination donnée aux produits qu'ils auront reçus en suspension du paiement de l'impôt et dégager la valeur d'achat de ces mêmes produits revendus en l'état à la consommation aux cours d'une même année, les redevables en cause devront, le cas échéant, tenir un compte en valeur desdits produits utilisés pour les besoins de leur industrie.

Section IV.

Producteurs exploitant des filiales de vente.

I. Principe.

L'article 3, paragraphe 5 de la loi du 31 décembre 1936 prescrit que lorsque les ventes sont effectuées par une société n'ayant pas la qualité de producteur fiscal et qui est la filiale ou la mère d'une société productrice, la taxe à

la production est assise non sur le prix de la société productrice à la société acheteuse, mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière.

Cette disposition est une exception au principe posé par la loi en vertu duquel l'élément sur lequel doit porter la taxe à la production est le prix de vente obtenu par le producteur du produit fini lorsqu'il livre celui-ci directement ou indirectement à la consommation. Si, par exemple, la société productrice A qui fabrique le produit fini vend ce produit à une société B, qui est un simple commerçant revendant le produit en l'état à la consommation, la base taxable s'entend du prix de vente de la société A à la société B et non pas du prix de vente de la société B au consommateur. La charge de la taxe à la production est donc d'autant moins lourde qu'est moins élevé le prix de vente pratiqué par le dernier producteur fiscal.

Cette exception a donc pour but d'éviter les fraudes qui pourraient se produire par la création de société intermédiaires entre le producteur et le vendeur. Le dernier producteur fiscal pourrait, en effet, interposer entre lui et le consommateur un acheteur de convenance non producteur fiscal à qui il vendrait le produit fini à un prix moindre que le prix normal, dans le but de ne payer la taxe que sur ce prix atténué. Le législateur a craint en particulier que cette manœuvre ne soit facilitée par l'étroite dépendance dans laquelle peuvent se trouver société mère et filiale et c'est pour la déjouer qu'il a édicté cette exception au principe général.

Il importe de bien remarquer que cette disposition ne trouve évidemment son application que lorsque la société acheteuse rentre dans la catégorie des simples revendeurs et de souligner le fait qu'elle ne transpose pas la qualité de producteur de la société qui fabrique à la société qui vend. Le redevable réel de la taxe reste la société productrice, seule l'assiette de l'impôt sera modifiée, car la société productrice paiera l'impôt sur le prix de vente pratiqué par la

société filiale acheteuse. Mais la loi a pris soin de préciser que, lorsque la société acheteuse effectuera des ventes au détail, il sera tenu compte des règles édictées à ce sujet sans toutefois que l'application de ces règles puisse réduire la base imposable au-dessous du prix de vente de la société productrice à la société acheteuse.

II. *Définition des filiales.*

Cette nouvelle disposition ayant été précisée, il importe de préciser pour son application ce qu'il faut entendre par « sociétés filiales ». Il faut ici se référer aux règles qui ont été données par le règlement d'administration publique du 28 juin 1933. Ce sont des règles qui avaient trouvé leur application pour la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.

Aux termes de ce règlement d'administration publique est considérée comme filiale toute société qui se trouve placée sous la dépendance ou la direction d'une autre société.

Pour être considéré comme ayant la direction d'une société ou une société sous sa dépendance il faut :

— ou bien posséder directement ou par personnes interposées, soit la majeure partie du capital soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires, étant entendu que sont réputées personnes interposées les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, le conjoint des gérants, des administrateurs et des directeurs et les filiales de la société ;

— ou bien exercer des fonctions comportant le pouvoir de décision.

III. *Obligations spéciales aux sociétés de l'espèce.*

Pour permettre en cette matière le contrôle de l'Administration, il a été imposé à la société productrice et à la

société acheteuse, à moins que leur comptabilité ne permette directement ce contrôle, la tenue d'un livre spécial en deux parties dont la première indique chez la société productrice le montant de ses ventes directes ou indirectes à la société acheteuse et chez la société acheteuse le montant de ses achats à la société productrice et dont la seconde mentionne le montant des ventes des produits en question tant chez la société productrice que chez la société acheteuse.

CONCLUSION

L'étude de la notion de producteur constitue en définitive le moyen rationnel de procéder à un examen critique de la taxe à la production.

Il est très certain que la loi du 31 décembre 1936 constituait un texte obscur dont l'application s'est révélée particulièrement délicate et rebutante. Elle témoigne trop nettement d'un défaut de préparation et d'un défaut d'expérience. Le législateur de 1936, dans sa hâte de faire du neuf, a négligé complètement les qualités d'un bon impôt qui sont la certitude et la commodité, et les gouvernements qui se sont succédé par la suite, ont chaque fois été obligés d'y apporter des modifications et des corrections; les vicissitudes ont été nombreuses et les améliorations certaines, nous les avons fait ressortir au cours de cette étude.

Mais, si l'on constate en toute objectivité que le véritable but, qui était de conserver une taxe sur les affaires d'un grand rendement, a été atteint, puisque le rendement de la taxe a été de 6.985.000.000 francs pour l'année 1937¹, de 9.843.649.000 francs pour l'année 1938², de 13.490 millions 811.000 francs pour l'année 1939³, il faut admettre,

1. *Journal des contributions indirectes*, 1938, p. 109, ce chiffre comprend les recettes de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires pour le mois de janvier, la taxe à la production n'étant entrée en application que le 1^{er} février 1937.

2. *Journal des contributions indirectes*, 1939, p. 124.

3. *Journal des contributions indirectes*, 1940, p. 155.

sans vouloir faire le procès de la taxe unique, qu'il y a échec quant au principe même qui a inspiré cette nouvelle taxe.

La taxe à la production « formule 1940 » n'est plus actuellement ce que le législateur de 1936 voulait qu'elle fût, c'est-à-dire une taxe unique à la production.

Ce n'est plus une taxe unique puisque toute une série de taxes uniques spéciales portant sur des produits nettement déterminés, tels que : le charbon, le café, le thé, le sucre, ont été maintenues.

Ce n'est pas une taxe à la production puisque le « consommateur » y joue un rôle aussi important que celui joué par le « producteur » et que l'on tient compte essentiellement de la mise à la consommation du produit. D'ailleurs une taxe qui ne viserait que le fait matériel de produire un objet sans tenir compte de sa consommation serait dangereuse et illogique. Cela a pu, peut-être, se concevoir pour un impôt tel que l'impôt de la patente, encore que cet impôt soit appelé prochainement à disparaître. Mais il ne faut pas oublier que le propre d'une taxe de cette nature est de pouvoir être récupérée sur le client, donc ce doit être une « taxe de mise à la consommation ».

A côté de cette critique d'ordre général du principe proprement dit de la taxe instituée par la loi du 31 décembre 1936, nous pouvons noter d'autres défauts d'une importance non moins grande.

Toute taxe unique a d'abord pour grave défaut d'aboutir forcément à une superposition de taxe pour le produit qu'elle frappe lorsqu'est instituée une taxe sur le chiffre d'affaires général dans le genre de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires ou de la taxe d'armement actuelle.

Des doubles impositions se rencontrent aussi pour le produit lui-même et pour les produits dans la composition desquels il entre, dans les cas de mélanges par exemple ; cet inconvénient est aggravé du fait que le taux de toute taxe unique est en général élevé.

Un autre inconvénient de la taxe unique est qu'elle ne permet pas d'atteindre les prestations de services, telles que les commissions et les courtages, et que, par ailleurs, elle laisse le commerce complètement en dehors de son champ d'application. Ceci paraît injuste, car un courtier, un commissionnaire, un commerçant gagne sur un produit parfois plus que le fabricant.

On doit donc constater qu'il y a échec en tant que taxe unique générale.

Mais, par ailleurs, il est certain qu'il y a succès complet en tant que taxe unique spéciale sur des produits spéciaux et faciles à déterminer. En effet, la véritable taxe sur le chiffre d'affaires seule peut avoir un caractère général, la taxe unique ne le peut pas.

La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt *sui generis* à caractère professionnel.

La taxe unique est un impôt indirect à caractère réel.

Dans la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est la notion juridique de l'« affaire » qui a son importance.

Dans la taxe unique, c'est la notion technique du produit qui est déterminante.

La taxe unique suppose un produit défini, standardisé, nettement commercialisé sous une nature et une forme presque immuable; elle nécessite une industrie et un commerce « organisé ». Elle ne peut se concevoir que dans une organisation de production bien définie et établie.

Mais le système d'une taxe dite « unique et générale » n'est pas viable, car cette taxe tend à se transformer et à s'amenuiser vers des taxes uniques spéciales et provoque, tôt ou tard, la réapparition de la taxe sur le chiffre d'affaires générale que l'on avait voulu supprimer.

Il semble, en conséquence, que l'on puisse admettre un système de taxe sur le chiffre d'affaires absolument général, à très rares exceptions, à taux faible, se superposant à un système de taxes uniques spéciales visant des produits nettement déterminés et qui ne constituerait en réalité

qu'un impôt indirect de consommation analogue à ceux qui ont existé de tout temps sur certains produits : alcools, sucre...

En définitive, si une taxe unique générale est vouée à un échec certain sur le plan pratique, les taxes uniques spéciales peuvent et doivent être conservées.

Une définition du producteur sur le plan d'une taxe unique générale ne se conçoit donc pas aisément.

Mais, par contre, sur le plan d'une taxe unique spéciale, le producteur pourrait s'entendre de celui qui présente un produit susceptible d'être consommé sans autre modification de son état que celles nécessitées par une présentation dérivant d'un usage commercial.

Vu : pour le Doyen,
L'assesseur
Gilbert GIDEL

Vu, bon à imprimer
Le Président de thèse
Joseph BARTHÉLEMY

Vu et permis d'imprimer :
Le Directeur de l'Ecole Normale Supérieure
chargé des fonctions
de Recteur de l'Académie de Paris
CARCOPINO

ANNEXES

Loi du 31 décembre 1936

ART. 3, § 1^{er}. — La taxe unique globale de 6% sera perçue :

a) Sur les ventes effectuées par un producteur ou fabricant, soit à un commerçant, en vue de la revente en l'état, soit à un consommateur;

b) Sur les importations faites à destination, soit d'un consommateur, soit d'un commerçant, en vue de la revente en l'état, à moins que ce commerçant prenne la qualité de producteur dans les conditions déterminées à l'article 12.

Dans tous les cas, notamment lorsque la vente aura lieu en port dû ou franco destination, les redevables seront admis à déduire du chiffre d'affaires imposable, le montant des débours afférents au transport des marchandises vendues, à condition qu'il soit justifié desdits débours et que ces débours correspondent au prix des transports soumis eux-mêmes à la taxe de 2% ou légalement exonérés.

A l'importation, la valeur imposable est celle qui est définie à l'article 34 du décret de codification du 27 décembre 1934.

§ 4. — Les redevables de la taxe sont, à l'exception des artisans visés au paragraphe 2 a) du présent article :

Pour la perception de la taxe à l'intérieur :

a) Les personnes ou sociétés qui, à titre principal ou à titre accessoire, fabriquent les produits envisagés ou leur font subir des façons comportant ou non l'emploi d'autres matières, soit pour la fabrication des produits, soit pour leur présentation commerciale;

b) Les personnes ou sociétés qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans les usines de celui-ci, soit même en dehors de ses usines, toutes opérations se rapportant à la fabrication ou à la présentation commerciale définitive desdits produits (mise en paquetage ou en récipients, expéditions, dépôts) que ce produit soit vendu ou non sous la marque ou au nom de ceux qui font des opérations;

c) Les personnes ou sociétés qui font effectuer par des tiers les opérations visées aux alinéas a) et b) ci-dessus ;

d) Les personnes ou sociétés qui vendent sous leur nom ou sous leur marque des produits dont il s'agit.

Pour la perception de la taxe à l'importation :

Le déclarant en douane, sous réserve de l'application des dispositions du paragraphe 1^{er}, alinéa b) et des paragraphes 5 et 6 du présent article.

En aucun cas, les professions agricoles ne supporteront cette taxe.

§ 6. — Devront prendre la qualité de producteur pour la totalité de leurs ventes, les commerçants qui seraient imposables pour un montant annuel de ventes supérieures à 300.000 francs au titre du paragraphe 4 ci-dessus. Pourront, dans des conditions définies à l'article 12, prendre la qualité de producteurs, les commerçants qui achètent ou importent des produits pour les revendre directement ou par l'intermédiaire d'autres commerçants ayant eux-mêmes pris la qualité de producteurs à des fabricants ou en vue de l'exportation.

Décret du 27 janvier 1937

ART. 1^{er}, § 1^{er}. — Sont soumis au régime de la taxe de 6% :

1^o Les producteurs ou fabricants et les commerçants en même temps producteurs ou fabricants, lorsque le montant annuel de leurs ventes en produits ou objets par eux fabriqués dépasse 300.000 francs ;

2^o Les commerçants ayant pris la qualité de producteur ou de fabricant dans les conditions fixées par l'article 17 du présent décret.

§ 2. — Seront également admis à prendre la position de producteur soumis au régime de la taxe unique de 6% lorsqu'ils vendent à d'autres producteurs ou à l'exportation, les artisans ainsi que les producteurs visés à l'alinéa 1^o de l'article 6 du présent décret.

§ 3. — Sont exonérés de la taxe de 6% :

a) Les artisans, tels qu'ils sont définis à l'article 23 du Code général des impôts directs et qui n'auront pas pris la position de producteurs ;

b) Les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

ART. 2, § 1^{er}. — Le redevable de la taxe est le dernier producteur fabricant ou transformateur, c'est-à-dire celui qui donne à la

matière première ou au produit semi-ouvré qu'il a acheté, sa forme dernière de produit fini, sous laquelle celui-ci est vendu directement ou indirectement au consommateur, en vue de son utilisation ou de sa consommation.

§ 2. — Sont livrés en suspension de la taxe, les produits vendus à un producteur en vue de la revente, soit en l'état, soit après transformation, ainsi que les produits qui sont destinés à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication.

§ 3. — Constituent des ventes à la consommation :

a) Les ventes à des producteurs, de produits qui ne sont pas destinés à être revendus en l'état ou après transformation, ni à être consommés par le premier-usage au cours de la fabrication ;

b) Les livraisons à lui-même, par un producteur, de produits reçus en suspension de la taxe et qu'il utilise pour des usages autres que ceux prévus au paragraphe 2 ci-dessus ;

c) Les livraisons faites à lui-même par un producteur, de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise dans une entreprise, une affaire de prestation de services ou de ventes à consommer sur place.

ART. 3. — Sont producteurs au sens de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1936, tous ceux qui, dans les conditions fixées au paragraphe 4 dudit article, fabriquent les produits, les façonnent ou les transforment à titre de confectionneurs ou entrepreneurs de manufacture, en vue de donner au produit sa forme définitive ou la présentation commerciale sous laquelle il sera livré au consommateur pur être utilisé ou consommé par ce dernier.

Décret de codification du 29 avril 1937

Section II. — Taxe de 6%

§ 1^{er}. — Définition des assujettis

ART. 6. — Sont assujettis à la taxe de 6% :

1° Les producteurs ou fabricants et les commerçants en même temps producteurs ou fabricants, lorsque le montant annuel de leurs ventes en produits ou objets par eux fabriqués dépasse 300.000 francs, étant spécifié :

a) Que doivent prendre pour la totalité de leurs ventes la qualité de producteurs assujettis à la taxe de 6%, les commerçants dont le montant annuel des ventes au titre de producteurs est supérieur à 300.000 francs ;

b) Que peuvent, dans les conditions fixées par décret, prendre la qualité de producteur les commerçants qui achètent ou importent des produits pour les revendre directement ou par l'intermédiaire d'autres commerçants ayant eux-mêmes pris cette qualité, à des fabricants soumis à la taxe de 6% en vue de l'exportation.

2° Les commerçants ayant pris la position de producteur en conformité des dispositions de l'alinéa b) ci-dessus ;

3° Lorsqu'ils n'ont pas ou n'ont pas pris la qualité de producteurs en conformité des dispositions des alinéas 1° et 2° du présent article, les préparateurs de mélanges visés au second paragraphe de l'article 38 ci-après, le régime de la taxe de 6% ne s'appliquant toutefois à ces préparateurs qu'à raison de leurs opérations portant sur lesdits mélanges ;

4° Les sociétés qui importent des marchandises fabriquées par leurs filiales ou leur société mère établies hors de France, le régime de la taxe de 6% ne s'appliquant toutefois à ces sociétés qu'à raison desdites marchandises si, du fait d'autres opérations, elles ne possèdent pas ou n'ont pas pris la qualité d'assujettis selon les dispositions des alinéas 1° et 2° ci-dessus ; pour l'application de cette disposition, la définition des filiales est celle qui est donnée par le second alinéa du paragraphe 2 de l'article 16 ci-après ;

5° Les commerçants effectuant les achats visés à l'article 4 ci-dessus, la taxe de 6% ne s'appliquant toutefois à ces commerçants qu'à raison desdits achats si, du fait d'autres opérations, ils ne possèdent pas ou n'ont pas pris la qualité d'assujettis selon les dispositions des alinéas 1° et 2° ci-dessus.

ART. 7. — Par producteur ou fabricant, il faut entendre, à l'exception des artisans remplissant les conditions prévues par l'alinéa 23 du Code général des impôts directs :

a) Les personnes ou sociétés qui, à titre principal ou à titre accessoire, fabriquent les produits ou leur font subir des façons comportant ou non l'emploi d'autres matières, soit pour la fabrication des produits, soit pour leur présentation commerciale ;

b) Les personnes ou sociétés qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans les usines de celui-ci, soit même en dehors de ses usines, toutes opérations se rapportant à la fabrication ou à la présentation commerciale définitive des produits (mise en paquetage ou en récipients, expéditions, dépôts), que ces produits soient ou non vendus sous la marque ou au nom de ceux qui font ces opérations ;

c) Les personnes ou sociétés qui font effectuer par des tiers les opérations visées aux alinéas a) et b) ci-dessus ;

d) Les personnes ou sociétés qui vendent les produits sous leur nom ou sous leur marque.

Décret du 24 mai 1938

ART. 2. — Les alinéas 1^o et 2^o de l'article 6 du décret du 29 avril 1937, portant codification des taxes à la production, sont modifiés ainsi qu'il suit :

« ART. 6. — Sont assujettis à la taxe de 8,70% :

» 1^o Les producteurs ou fabricants dont le montant annuel des ventes de produits ou objets par eux fabriqués dépasse 300.000 francs ;

» 2^o Les commerçants qui, recevant des produits, soit en vue de l'exportation, soit en vue de la vente à d'autres producteurs, ont pris la qualité de producteur, cette qualité pouvant n'être demandée que pour lesdits produits. »

Décret du 27 juin 1938

Décète :

ART. 1^{er}. — L'article 1^{er} du décret du 27 janvier 1937 est modifié comme suit :

« ART. 1^{er}, § 1^{er}. — Sont soumis obligatoirement au régime de la taxe de 8% (taux porté à 8,70% jusqu'au 31 décembre 1939 par le décret du 3 mai 1938), les producteurs ou fabricants dont le montant annuel des ventes de produits extraits ou fabriqués par eux dépasse 300.000 francs.

» § 2. — Doivent nécessairement prendre la position de producteur, pour les opérations qu'ils entendent réaliser sous le régime suspensif prévu par l'article 6 ci-après, les intermédiaires de commerce opérant en qualité de commissionnaire.

» § 3. — Peuvent prendre la position de producteur dans les conditions prévues par l'article 17 ci-après :

» a) Les producteurs autres que ceux visés au § 1^{er} ci-dessus ;

» b) Les artisans tels qu'ils sont définis à l'article 23 du Code des impôts directs ;

» c) Les commerçants effectuant des ventes à l'exportation ou à d'autres producteurs. »

ART. 7. — L'article 17 du décret du 27 janvier 1937 est modifié comme suit :

« ART. 17. — Les simples commerçants et les producteurs commerçants qui achètent ou importent des produits pour les revendre en l'état autrement que sous leur nom ou leur marque, à d'autres producteurs ou à l'exportation, pourront prendre la position de producteurs, soit pour lesdits produits seulement, soit pour l'ensemble de leurs opérations et, par suite, recevoir, en suspension de paiement de la taxe de 8,70%, moyennant l'accomplissement des formalités prévues à l'article 6 ci-dessus, modifié par le décret du 8 février 1938, les produits qu'ils achètent ou importent.

Décret du 12 novembre 1938

ART. 26. — Le premier alinéa de l'article 6 du décret du 29 avril 1937 susvisé est modifié comme suit :

« 1^o Les producteurs ou fabricants ;

» 2^o »

Le n^o 2 de l'article 13 du même décret est abrogé.

Décret du 24 novembre 1938

Régime du forfait

ART. 1^{er}. — Le chiffre d'affaires maximum prévu par l'article 30 du décret-loi du 12 novembre 1938 pour l'admission de certains redevables au régime du forfait, est déterminé en tenant compte de l'ensemble des affaires imposables faites par le redevable dans tous ses établissements.

Ce régime est applicable :

a) Aux producteurs ou fabricants qui, en cette qualité, ne réalisent pas plus de 300.000 francs de ventes annuelles ;

b) Aux redevables de la taxe de 3% qui font profession de vendre des marchandises à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement et dont le montant des opérations soumises aux taxes à la production n'excède pas 300.000 francs par an ;

c) Aux autres redevables de la taxe de 3% dont le chiffre d'affaires imposable annuellement ne dépasse pas 40.000 francs.

Décret du 24 novembre 1938

ART. 1^{er}. — Le paragraphe 1^{er} de l'article 1^{er} du décret du

27 janvier 1937, modifié par l'article 1^{er} du décret du 27 juin 1938, est ainsi rédigé :

« 1. Sont soumis au régime de la taxe de 9% les producteurs ou fabricants au sens de l'article 7 du décret de codification du 29 avril 1937. »

Sont supprimés : l'alinéa *a*) du paragraphe 3 du même article 1^{er}; l'alinéa 1^o du paragraphe 1^{er} de l'article 9; le premier alinéa du paragraphe *f*) de l'article 13; l'article 16.

ART. 2. — Le paragraphe 2 de l'article 2 du décret du 27 janvier 1937, modifié par l'article 2 du décret du 27 juin 1938, est ainsi rédigé :

« § 2. — Sont effectuées en suspension du paiement de la taxe de 9% :

» 1^o Les ventes à des producteurs assujettis à cette taxe, autres que ceux placés sous le régime du forfait, et les importations à destination de ces mêmes producteurs, de produits destinés à la revente après transformation ou de produits destinés à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication;

» 2^o Les ventes à des commerçants ayant pris la position de producteurs de produits qu'ils destinent à l'exportation ou à d'autres producteurs. »

Décret du 24 août 1939

ART. 1^{er}. — L'article 6 (2^o) du Code des taxes à la production (décret du 29 avril 1937) est modifié comme suit :

« 2^o Les commerçants qui, recevant des produits, soit en vue de l'exportation, soit en vue de la vente à d'autres producteurs, ont pris la position de producteur dans les conditions prévues à l'article 26 *bis* ci-après. »

ART. 2. — L'alinéa *d*) de l'article 7 du Code des taxes à la production est abrogé.

ART. 3. — L'alinéa *a*) de l'article 8 du Code des taxes à la production est modifié comme suit :

« *a*) Sur les ventes faites par les producteurs ou fabricants de produits pour lesquels ils ont la qualité de producteur, soit à un consommateur, soit à un commerçant en vue de la revente en l'état, à moins que ce commerçant n'ait pris pour lesdits produits, la qualité de producteur en conformité des dispositions de l'article 6-2^o.

» Sous réserve de l'observation des dispositions de l'alinéa *a*) de l'article 26 *bis* ci-après, ne donneront pas lieu à perception de la

taxe de 9%, les ventes réalisées par les redevables désignées ci-dessus et portant sur des marchandises d'achat reçues grevées de ladite taxe et revendues en l'état. »

ART. 4. — L'article 9 *bis* du Code des taxes à la production est modifié comme suit :

« Peuvent être effectuées en suspension du paiement de la taxe de 9% :

» 1^o Les ventes faites à des producteurs ou fabricants, autres que ceux placés sous le régime du forfait :

» *a*) De matières premières ou produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition de produits ou objets ultérieurement passibles de la taxe de 9% ;

» *b*) De matières ou produits ne constituant pas un outillage qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication ;

» 2^o (sans changements). »

ART. 6. — L'article 16 du Code des taxes à la production est complété comme suit :

« § 5. — Les droits d'octroi à la charge du vendeur ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires imposable pour l'application des taxes de 9% et de 3%.

» § 6. — Un décret déterminera la liste des produits finis utilisés dans l'industrie, susceptibles de consommation rapide, qui bénéficieront sur leur valeur imposable d'une réfaction de 50%. Cette réfaction sera imputée sur le montant des affaires taxables déclarées par l'industriel utilisateur. »

ART. 7. — Il est ajouté au Code des taxes à la production, après le paragraphe 2 de la section VI, un paragraphe 2 *bis* ainsi conçu :

« § 2 *bis*. — Obligations des négociants-producteurs.

» ART. 26 *bis*. — Les commerçants ayant pris la position de producteur et les producteurs qui désirent être considérés comme simples revendeurs, pour les produits qu'ils achètent en vue de la revente en l'état à la consommation, peuvent opter pour l'un des régimes suivants :

» *a*) Les négociants-producteurs qui tiennent une comptabilité-matière de modèle agréé par l'Administration, peuvent recevoir partie taxe acquittée et partie en suspension de taxe, les marchandises qu'ils achètent.

» Ils revendent sans formalité les produits reçus libérés et sont soumis aux obligations générales des producteurs pour ceux qu'ils ont achetés en suspension de taxe ;

» *b*) Les négociants-producteurs qui ne tiennent pas de comptabilité-matière détaillée, reçoivent tous les produits destinés à la revente en suspension de taxe, et sont soumis aux obligations générales des producteurs.

» En ce qui concerne les marchandises revendues en l'état à des non-producteurs ou que le producteur se livre à lui-même sans qu'elles s'incorporent à un produit fini ou soient détruites au cours d'une seule opération de fabrication dans les conditions prévues à l'article 9 *bis*-1^o du présent Code, la taxe sera liquidée sur la base du prix d'achat augmenté de la taxe et non sur le prix de vente. »

BIBLIOGRAPHIE

- LARGUIER (Emile). — *Traité des taxes à la production.*
LECERCLÉ (Marcel). — *La taxe à la production.*
MORILLOT (André) et GARDES (Maurice). — *Les taxes à la production dans le système de la loi du 31 décembre 1936.*
Guide Dalloz des taxes à la production.
Journal des Contributions indirectes.
Revue de l'impôt sur le chiffre d'affaires.
Bulletin de documentation pratique des taxes à la production,
Edition Francis Lefebvre.
Circulaires administratives.
-

TABLE DES MATIERES

Introduction	1
Chapitre premier. — <i>Les producteurs fiscaux</i>	6
<i>Section I.</i> — Définition du producteur fiscal d'après la loi du 31 décembre 1936.....	7
<i>Section II.</i> — Décret-loi du 24 mai 1938.....	31
<i>Section III.</i> — Décret-loi du 12 novembre 1938.....	43
Chapitre II. — <i>Les producteurs redevables</i>	55
<i>Section I.</i> — Ventes à la consommation proprement dites	56
<i>Section II.</i> — Livraisons à soi-même.....	77
<i>Section III.</i> — Extension de la notion de vente à la consommation	93
Chapitre III. — <i>L'assiette de la taxe à la production</i>	102
<i>Section I.</i> — Les producteurs grossistes.....	102
<i>Section II.</i> — Les producteurs détaillants.....	112
<i>Section III.</i> — Les négociants producteurs.....	123
<i>Section IV.</i> — Les producteurs exploitant des filiales de vente	128
Conclusion	133
Textes	137
Bibliographie	147

Imprimerie BIÈRE, 18, rue du Peugue, Bordeaux. — 1941.
